

Санкт-Петербургский государственный университет
направление «Юриспруденция»

Распределение бремени доказывания в налоговых спорах

Выпускная квалификационная работа
студента 2 курса магистратуры
очной формы обучения
Турутиной Виктории Юрьевны

Научный руководитель:
ассистент, кандидат юридических наук
Подвальный Игорь Олегович

Санкт-Петербург
2018 год

Содержание

Введение	3
1. Бремя доказывания.....	8
1.1. Общая характеристика и правовая природа бремени доказывания .	8
1.2. Стандарт доказывания	13
2. Распределение бремени доказывания	18
2.1. Налоговые презумпции как инструмент перераспределения бремени доказывания	18
2.2. Презумпция добросовестности налогоплательщика	23
3. Презумпция добросовестности налогоплательщика чрез призму правоприменительной практики	32
Заключение	51
Список источников	54

Введение

Часть 3 статьи 123 Конституции РФ закрепила состязательность судопроизводства как конституционный принцип. Состязательность процесса предопределяет необходимость активных действий спорящих сторон по доказыванию своей правоты и возложение риска недоказанности юридически значимых обстоятельств на одну из них. Поэтому неверное распределение судом бремени доказывания может привести к вынесению неправосудного решения, то есть недостижению цели судопроизводства. Указанные обстоятельства предопределяют важное практическое значение вопроса о распределении бремени доказывания при рассмотрении споров.

Правило распределения бремени доказывания в общем виде, суть которого выражалась в том, что доказывает утверждающий, а не отрицающий, было известно еще в Древнем Риме,¹ и имело несколько возможных вариантов своего проявления: удовлетворение иска в случае если доказанные истцом требования не были опровергнуты ответчиком; отказ в иске в отсутствие доказательств со стороны истца или большей убедительности доказательств ответчика. В дальнейшем правило доказывания рецептировано законодательством большинства европейских государств. В Российской империи правило получило закрепление в Уставе гражданского судопроизводства 1864 года, статья 81 которого устанавливала, что истец должен доказать свой иск, а истец – свои возражения.²

В дореволюционный период отмечалось, что состязательностью обусловлена деятельность суда, зависящая от требований и инициативы, проявляемой сторонами, и рассмотрение спора осуществляется только на основании фактов, которые сообщены суду спорящими сторонами.³ В советский период состязательности не было места, поскольку с принципом

¹ Перетерский И.С. Дигесты Юстиниана. Избранные фрагменты / Академия наук СССР. Институт государства и права. М., 1984. С. 361.

² Дождев Д.В. Римское частное право. Учебник для вузов / под ред. В. С. Нерсисянца. М. 1996, С. 214

³ Малышев К.И. Указ. соч. С. 357.

объективной истиной процесса мог сосуществовать только ее антипод – принцип следственности.

Судопроизводство в современной России, имеющее своей основой статью 123 Конституции РФ, ознаменовавшую курс на состязательность, открыло новую веху в решении вопроса о распределении бремени доказывания, вернув былую актуальность классическим трудам таких ученых как Е.В. Васьковский, М.А. Гурвич, К.И. Малышев, И.Е. Энгельман, К.С. Юдельсон, Т.М. Яблочков.

Распределение бремени доказывания является одним из наиболее практически значимых процессуальных институтов. В настоящее время на практике значительное число споров, рассматриваемых арбитражными судами, возникают из налоговых правоотношений. В связи с этим представляется интересным рассмотрение вопроса о распределении бремени доказывания применительно именно к налоговым спорам.

В настоящей работе дается общая характеристика бремени доказывания, взглядов на его правовую природу, рассматриваются некоторые вопросы распределения бремени доказывания в налоговых спорах, сущность и значение доказательственных презумпций (презумпции добросовестности) по налоговым спорам.

Практическое значение института бремени доказывания предопределило необходимость обобщения правоприменительной практики по налоговым спорам для целей исследования.

Относительная молодость налогового права как отрасли российского права, а также необходимость осмысления поставленных перед автором вопросов с позиции современного уровня их исследования обусловили использование наряду со ставшими уже классикой трудами ученых XIX-XX веков литературы последних десятилетий – периода зарождения и становления российского налогового права. Вопросы распределения бремени доказывания в налоговых спорах нашли свое отражение в работах В.В. Бациева, А.В. Демина,

В.И. Земцовой, Э.Н. Нагорной, Д.В. Тютин, И.В. Цветкова, Д.И. Щекина и других.⁴

Для рассмотрения правовой категории добросовестности налогоплательщика была использована литература, касающаяся характеристик и проявлений добросовестности⁵ и литература по теории права.⁶

-
- ⁴ Карасева М.В. Презумпции в налоговом законодательстве России как принципиальные позиции налогового консультирования // Налоговое консультирование в Узбекистане. – Ташкент, 2003. – С. 48 – 56;
- Лебедев И.А. Доказывание в налоговом споре: теория и судебная практика // Ваш налоговый адвокат. 2006. №5. С. 33 – 40;
- Морозов А.С. «Презумпция добросовестности налогоплательщика» - фикция налогового права // Законодательство. 2002. № 2. С. 40 – 42;
- Сидорова А.В. Правовые презумпции в налоговом праве [Электронный ресурс] //Закон и право. 2007. № 8. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;
- Смирнов Д.А. Правовые презумпции принципы налогового права как средства ограничения негативного усмотрения в налоговом правоприменении // Современное право. 2010. № 9. С. 128– 131;
- Утка В. Доказывание при налоговых спорах // Хозяйство и право. 1999. № 10. С. 47–51;
- Щекин Д.И. Юридические презумпции в налоговом праве / под ред. С. Г. Пепеляева; Академический правовой университет. М., 2002. 252 с.
- ⁵ Богданова Е.В. Принцип добросовестности: соотношение правовых и нравственных аспектов // Lex Russica. – 2016. №1. С. 178 – 182
6. Алексеев А.А. Принципы гражданского права и их реализация: монография / под ред. Т. П. Подшивалова, Г. С. Демидовой. М., 2017. – 352с;
- Антонов В.Ф. Принцип добросовестности в современном гражданском праве: теоретический аспект // Законодательство и экономика. 2016. № 1. С. 20 - 24;
- Борисова Л. В. О реализации нравственно–правовых принципов разумности, справедливости и добросовестности в договорных отношениях в свете новых изменений в ГК России //Законы России. Опыт. Анализ. Практика. 2016. № 1. С. 13 – 17;
- Демкина А. В. Преддоговорные отношения в российском гражданском праве : новеллы Гражданского кодекса Российской Федерации/ Федеральное Собрание РФ, Государственная Дума. М., 2015. С. 12;
- Овдиенко Е.Б. Оценочная категория добросовестности в гражданском праве // Конкурентное право. 2017. № 1. С. 17 - 19;
- Решетникова И.В. Презумпция добросовестности в арбитражном процессе // Закон. 2017. № 9. С. 120 - 127.
- Сулейманов М.К. Применение принципа добросовестности в отраслях частного и публичного права // Право и государство. 2015. № 2 (67). С. 31–38;
- Скловский К.И. Толкование добросовестности как обязанность суда // Закон. 2017. № 1. С. 106 - 109;
- Алексеев А.А. Принципы гражданского права и их реализация: монография / под ред. Т. П. Подшивалова, Г. С. Демидовой. М., 2017. – 352 с.
- ⁶ Бабаев К.В. Презумпции законные и фактические // Сборник аспирантских работ. Выпуск 8. Свердловск, 1969. – С. 54 – 57.

Цель выпускной квалификационной работы - осуществление правового анализа некоторых вопросов теоретического и практического свойства, связанных с распределением бремени доказывания в налоговых спорах.

Для достижения поставленной цели необходимо выполнить последовательно все нижеперечисленные задачи:

- дать общую характеристику и определить правовую природу бремени доказывания;
- определить минимально необходимый уровень доказывания;
- рассмотреть общие закономерности распределения бремени доказывания;
- провести обзор выделяемые в науке налоговых презумпций, включая презумпцию добросовестности налогоплательщика как одну из основных наиболее часто используемых на практике;
- ответить на вопрос о функции презумпции добросовестности.

Методологической основой, то есть применяемыми методами исследования, являются методы логического исследования (формальной логики), системно-функциональный и сравнительно-правовой методы, а также такие методы научного познания, как анализ, синтез, дедукция, индукция. В ходе исследования изучен значительный объем нормативно-правовых актов и правовой литературы, разъяснений высших судов и судебных актов (правоприменительной практики).

Настоящая работа представляет собой попытку исследования вышеобозначенных вопросов путем изучения и критического осмысления литературы и правоприменительной практики.

Веденеев Е.Ю. Роль презумпций в гражданском праве, арбитражном и гражданском судопроизводстве // Государство и право. 1998. № 2. С. 43 – 49.

Сергеев, А. П. Презумпция правомерности фактического владения с точки зрения значения и видов презумпций в советском праве // Правосубъектность по гражданскому и хозяйственному праву. –Л., 1983. – С. 122–134.

Структура выпускной квалификационной работы включает введение, три главы, заключение, список использованных источников, и predetermined вышеуказанными задачами.

1. Бремя доказывания

1.1. Общая характеристика и правовая природа бремени доказывания

Доказывание представляет собой разновидность познания человеком окружающей действительности.⁷ Во времена Древнего Рима система доказательств характеризовалась формальностью: представление доказательств считалось преимуществом стороны с лучшим относительно другой стороны правом на предмет спора, что отражало стремление к сохранению существующего положения.⁸

Е.В. Васьковский писал, что суть доказывания как процессуальной деятельности состоит в проверке «в предписанной законом форме» истины утверждаемых или отрицаемых сторонами обстоятельств перед лицом суда, в бремя доказывания представляет собой «необходимость данной стороны установить обстоятельства, невыясненность которых может повлечь невыгодные для нее последствия».⁹ Доказывание происходит благодаря взаимообусловленности материальных предметов и явлений, позволяющих получить знание о неизвестных обстоятельствах путем установления их связи с обстоятельствами известными.¹⁰ Судебное познание характеризуется специфическим объектом познания. Им являются юридически значимые обстоятельства, которыми в соответствии с законом обусловлено возникновение, изменение или прекращение правоотношений.¹¹

Что представляет из себя бремя доказывания – право или юридическую обязанность – вопрос дискуссионный. Сторонники первой позиции считают, что доказывание является обязанностью стороны спора.¹² Для оценки этой

⁷ Горский Г.Ф., Кокорев Л.Д., Элькинд П.С. Проблемы доказательств в советском уголовном процессе. Воронеж, 1978. 303 с.

⁸ Гамбаров А.Х. Учебник русского гражданского судопроизводства. СПб, 1913, с. 203

⁹ Васьковский Е.В. Учебник гражданского процесса. М., 1917. С. 229.. Воронеж, 1978, С. 198,243

¹⁰ Курылев С.В. Избранные труды. Минск, 2012. С. 242.

¹¹ Баулин О.В. Бремя доказывания при разбирательстве гражданских дел. М., 2004. С. 10.

¹² Треушников М.К. Судебные доказательства. М. Городец, 1999. С. 60.

позиции необходимо понять, отвечает ли бремя доказывания признакам понятия «юридическая обязанность». Под юридической обязанностью понимается мера должного поведения участника правоотношения, несоблюдение которой влечет применение мер ответственности.¹³ В этой связи логично, что «гражданская процессуальная обязанность – мера должного поведения участника процесса, установленная нормами гражданского процессуального законодательства и обеспеченная возможностью мер государственного принуждения или общественного воздействия».¹⁴ Некоторые исследователи указывают также на субъективный фактор – осознание обязанным субъектом связанности своей воли.¹⁵

Как видно из приведенных дефиниций, признаком обязанности является возможность применения мер присуждения (санкций) за ее неисполнение в виде неблагоприятных последствий для нарушителя права, которые выражаются в возникновении правоохранительного права у управомоченного лица и охранительной обязанности у нарушителя в форме применения к нарушителю лишений личного, имущественного или организационного характера,¹⁶ то есть мер ответственности¹⁷ (санкций). Санкция - это элемент нормы права, устанавливающий последствия соблюдения или несоблюдения установлений, направлена на обеспечение исполнения обязанности и (или) восстановление нарушенного права.¹⁸

¹³ Теория права и государства : Учебник для юридических вузов / под ред. В. В. Лазарева. М., 1997. С. 161; Марченко М.Н. Теория государства и права. М., 1996. С. 358.

¹⁴ Петрова Г.Н. Санкции в судебном праве [Электронный ресурс]. М: Наука. 1996. С. 28-29. - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

¹⁵ Шершеневич Г.Ф. Общая теория права. Вып. 3. М. 1912. 513 с.

¹⁶ Крашенинников Е.А. Санкции в гражданско-процессуальном праве// Вестн. Лен. Ун-та. Экономика. Философия. Право. – вып 4. 1984. С. 90.

¹⁷ См., например: Теория права и государства : Учебник для юридических вузов / под ред. В. В. Лазарева. М., 1997. С. 291.

¹⁸ Проблемы общей теории права. Учебник для юридических вузов / Под ред. В.С. Нерсисянца. М.НОРМА, 2001. С. 378;

Теория государства и права : Курс лекций / М. И. Байтин [и др.]; Под ред. Н.И. Матузова и А. В. Малько. М. , 1999. С. 317;

Таким образом, сущностными характеристиками юридической обязанности являются наличие у другого субъекта права требовать должного поведения; возможность принудительного осуществления этого права. Вторичным признаком, не всегда имеющим место, так как норма права может иметь «усеченный состав» (без санкции), является установление санкции за неисполнение юридической обязанности.

М.К. Треушников писал, что суд имеет власть над процессом, следовательно, и право требовать доказательства, то есть принуждать; а в случае их непредставления применить санкцию – отвергнуть существование не доказанного факта,¹⁹ понимая под санкцией негативные последствия для стороны. Ряд современных исследователей также под «бременем доказывания» понимают обязанность одной из сторон дела доказать юридические факты, недоказанность которых повлечет негативные последствия для этой стороны (санкцию),²⁰ в виде присуждения победы в споре процессуальному оппоненту. Следует, однако, сделать оговорку, что принуждение должно обеспечивать фактическую возможность принудительного получения судом доказательств от обязанного лица, что в отношении стороны дела невозможно; а победа другой стороны может быть признана санкцией только при употреблении понятия санкции в значении любых негативных для стороны юридических последствий.²¹

Марченко М.Н. Указ.соч. С. 341

¹⁹ Треушников М.К. Указ. соч. С. 61

²⁰ Сахнова Т.В. Курс гражданского процесса: теоретические начала и основные институты. М., 2008. С. 390.

²¹ К.С.Юдельсон в качестве санкции указывал на обездвижение дела с обязанием в срок представить доказательства под угрозой возврата иска в случае их непредставления, отмечая при этом, что на ответчика таких обязанностей не возложено, то есть для него неблагоприятные последствия в результате недоказывания не возникают, поскольку обязанность суда установить объективную истину предопределяла невозможность вынесения решения в пользу истца по мотивам недоказывания ответчиком. (См.: Юдельсон К.С. Судебные доказательства в гражданском процессе. М., 1956. С. 57-58)

Следует, однако отметить, что в основе правила о приложении доказательств к исковому заявлению, вероятнее всего, лежит принцип процессуальной экономии.

Сторонники другой точки зрения полагают, что бремя доказывания обязанностью стороны не являются, считают, что «доказывание есть предмет права стороны и права исключительного. ... Это положение вытекает из понятия доказательств... из самого существования личной автономичности гражданских прав».²² Суть доказывания состоит «в представлении материала для образования убеждения судьи в истинности спорных между сторонами фактических утверждений»,²³ а цель – «создать у суда внутреннее убеждение в существовании или несуществовании соответствующих фактов».²⁴ Состязательность современного судопроизводства предполагает, что суд не обязан быть активным, и ответчик несет риск поражения в случае доказанности истцом своих требований. В связи с этим И.В. Решетникова указывала, что обязанность доказывания подкрепляется интересом стороны в вынесении решения в ее пользу, а не санкцией (установление санкции противоречило бы принципам диспозитивности и состязательности), значит, это не юридическая обязанность.²⁵

Третья позиция была сформулирована М.А. Гурвичем, введшим термин «долженствование доказывания» в значении процессуального института, регулирующего отношения участников процесса с судом, не подкрепленного государственным принуждением, а потому относящегося к «промежуточным правообразованиям». По мнению ученого, «право, как и соответствующая ему обязанность, не существует, если оно не может быть осуществлено принудительно в отношении обязанного лица», «материально-правовые последствия несоблюдения бремени доказывания не могут рассматриваться как санкции за невыполнение обязанности перед судом. Противное означало бы, что и любые другие действия в процессе, например, явка в суд, всегда представляют собой обязанности, так как неявка или иное бездействие может

²² Гольмстен А.Х. Учебник русского гражданского судопроизводства. СПб., 1913. 411 с.

²³ Гамбаров Ю.С. Курс лекций, 1894-95 гг.

²⁴ Клейнман А.Ф. Основные вопросы теории доказательств в советском гражданском процессе / отв. ред. М. А. Гурвич. М, 1950. 72 с.

²⁵ Решетникова И.В. Курс доказательственного права в российском гражданском процессе. М. 2000. С. 154.

повлечь затруднения в установлении истины по делу». Отрицая доказывание как юридическую обязанность, М.А. Гурвич полагал, что доказывание как проявление состязательности не является исключительно правом: иное означало бы зависимость процесса от усмотрения сторон, лишение его основных свойств: «категоричности, безусловности и надежности», - но и содержит в себе «долженствование», обеспеченное не принуждением, но другими мерами.²⁶

Активная роль суда в процессе в советский период, выражавшаяся в его обязанности установить объективную истину по делу, принимая все необходимые меры для всестороннего, полного и объективного выяснения обстоятельств дела, давала основания для вывода о том, что суд является субъектом доказывания.²⁷ Активность суда фактически блокировала состязательность, превращая бремя доказывания в возложенную на суд обязанность доказывания.²⁸

В современных реалиях суд не имеет обязанности, возможности и интереса принудить сторону к фактическому выполнению бремени доказывания, поскольку в состязательном процессе является равноудаленным от сторон дела, в связи с этим вряд ли возможно признать бремя доказывания юридической обязанностью в ее традиционном понимании. Однако в силу того, что обозначенная дискуссия не является предметом подробного рассмотрения в настоящей работе, и в науке употребление словосочетания «обязанность доказывания» является исторически устоявшимся (вероятно в связи со следственным характером советского процесса), этот термин далее в тексте будет употребляться в качестве синонима термина «бремя доказывания».

²⁶ Гурвич М.А. Является ли доказывание юридической обязанностью? // Советская юстиция. 1975. № 5 С. 15-16

²⁷ Фокина М. А. Теория и практика судебного доказывания в состязательном гражданском судопроизводстве. Автореф. дис. ... д-ра.юрид. наук. СПб., 2000. С. 15-17.

²⁸ Фокина М. А.. Там же.

1.2. Стандарт доказывания

Для понимания оснований распределения бремени доказывания интересно обратиться к теоретическому наследию – трудам классиков-процессуалистов. Так, К.И. Малышев указывал, что «бремя доказывания лежит на том, кто в данный момент проиграл бы процесс, если бы ничего более не было доказано ни с той, ни с другой стороны», имея в виду, что бремя доказывания может переходить в процессе от одной стороны к другой, поэтому оно не является предустановленным в деле раз и навсегда.

В связи с этим истец должен доказать активные и пассивные исковые факты (основания иска), а также размер, характеризующий предмет иска (размер – по возможности). При этом если пассивное основание иска, основанного на фактах в форме действия (положительном) и упущения (отсутствии факта), представлено в упущении (в отсутствии факта, например, неисполнении обязанности должником), то отсутствие такого факта не должно доказываться истцом: до представления ответчиком опровержения упущение предполагается.

Ученый полагал, что фактам имманентно присуща совокупность признаков, которые в первом приближении создают представление о них как о достоверных и подтверждают их наличие. Поэтому когда представленные доказательства исковых фактов способны породить предположение против ответчика, позволяющее при отсутствии других доказательств вынести решение в пользу истца, бремя доказывания переходит к ответчику. Ответчик может возражать против иска в форме отрицания исковых фактов или верности вывода, доказывая обстоятельства, на которые ссылается.²⁹

Е.В. Васьковский считал, что во всех случаях подлежит доказыванию пассивное основание «повод к предъявлению иска», а активное основание может предполагаться или проистекать из искового требования. При этом правопорождающие факты всегда подлежат доказыванию истцом, а

²⁹ Малышев К.И. Указ. соч. С. 262, 274-278.

правопрекращающие и правопрепятствующие – только если входят в основания иска.³⁰

И.Е. Энгельман писал, что ответчик не обязан доказывать отрицаемые им факты-основания иска, но обязан – иные факты, препятствующие удовлетворению иска временно или постоянно.³¹

Т.М. Яблочков отмечал, что переход бремени доказывания (его перемещение) зависит от достижения предела доказывания, определение которого зачастую не просто. Предел доказывания – это возникновение субъективного судейского убеждения, для формирования которого суд и наделен правом свободной оценки доказательств.³² Как и К.И. Малышев, он отмечал возможность бремени доказывания неоднократно перемещаться от одной стороны к другой (динамику) в зависимости от хода состязания, указывая, что меры по управлению ходом состязания (в виде распределения бремени доказывания) имеют временный характер, и «только уже на момент постановления решения суд соображает окончательно все результаты состязания и определяет, кто и что должен был доказать, что доказано и что не, и в каком отношении стоят объяснения и доводы одной стороны к объяснениям и доводам другой».³³

Ученые констатировали существование первичного бремени доказывания, по выполнении которого стороной суд достигает определенной степени уверенности для признания ее правоты, после чего бремя доказывания как интерес в представлении доказательств для преломления исхода процесса в свою пользу переходит к оппоненту; но представление оппонентом своих доказательств может привести к зеркальной ситуации. То есть первичное бремя доказывания считается выполненным после представления стороной

³⁰ Васьковский Е. В. Учебник гражданского процесс. М., 1917.С. 165.

³¹ Энгельман И.Е. Учебник русского гражданского судопроизводства. Юрьев, 1904. С. 241.

³² Яблочков Т.М. Учебник русского гражданского судопроизводства. Ярославль. 1912. С.86.

³³ Малышев К. И. Указ. соч. С. 278.

доказательств, достаточных для формирования убеждения суда о доказанности фактов-оснований ее позиции.

Наши современники идут по стопам своих предшественников, отмечая, что распределение бремени доказывания следует осуществлять с учетом реальных возможностей сторон по доказыванию фактов, иное приводило бы к «нарушению равенства сторон, без которого справедливый суд невозможен»,³⁴ поэтому для сторон спора (налогового – в частности) должны быть очевидны «способы и разумные пределы» выполнения бремени доказывания, которые, между тем, не являются незыблемыми и могут меняться с течением времени вследствие изменения законодательства или правоприменительной практики.³⁵

Для характеристики таких «способов и разумных пределов» И.В.Цветков предлагает использовать термин «стандарт доказывания» в значении неких «пороговых требований к доказательствам», по достижении которых сторона считается выполнившей первичное бремя доказывания, а обязанность доказывания переходит к другой стороне.³⁶ Указанный термин известен англо-американской правовой системе, где он понимается как определенная степень представления доказательств, до которой сторона должна доказывать обстоятельства.³⁷ В практике Верховного Суда США сформировано правило о том, что иррациональное и не являющееся обыденным обстоятельство требует больших доказательств, чем рациональное, то есть достижения более высоких стандартов доказывания.³⁸

³⁴ Визентин М. Борьба с уклонением от уплаты налогов и соблюдение прав налогоплательщиков: европейский опыт достижения баланса // Налоговед. 2012. №8. С. 81.

³⁵ Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций [Электронный ресурс], 2017. - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

³⁶ Цветков И. В. Налогоплательщик в судебном процессе: практическое пособие по судебной защите. М., 2004. С.27.

³⁷ Леже Р. Великие правовые системы современности: сравнительно-правовой подход. М. 2010. С. 448.

³⁸ Новиков В. Стал бы он оборачиваться? // Конкуренция и право. 2011. №3. С. 21.

В настоящее время термин «стандарт доказывания» довольно часто употребляется в научных публикациях.³⁹ При этом то, что именуется стандартом доказывания, по сути является отражением динамики бремени доказывания, о которой писали еще дореволюционные ученые, то есть формированием предубеждения судьи в пользу правоты одной из сторон.

Из тезиса И.В.Цветкова о том, что выполнение стороной стандарта доказывания влечет переход обязанности по доказыванию к ее оппоненту, следует, что бремя доказывания признается ученым обязанностью стороны спора. Однако, как было отмечено выше, в науке нет однозначной позиции о том, является ли бремя доказывания обязанностью. В связи с этим представляется более корректным вести речь о переходе *интереса по доказыванию*, так как при достижении стандарта доказывания бремя доказывания считается выполненным стороной спора.

Д.В. Тютин выделяет два возможных способа действия для стороны, оппонент которой справился с первичным бременем доказывания: обоснование недостижения стандарта доказывания путем опровержения доказательств оппонента и доказывание отсутствия оснований для удовлетворения требований оппонента по иным мотивам.⁴⁰

Определения первичного и последующего бремени доказывания - задача суда, от качественного выполнения которой зависит исход процесса и осуществить которую зачастую непросто. Применительно к гражданским правоотношениям в литературе в качестве инструмента распределения предлагался критерий легкости доказывания: факт должен подлежит

³⁹ См., например: Бородкин В.Г. Гражданско-правовое регулирование корпоративного договора в российском праве: монография [Электронный ресурс] . М., 224 с. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Смольников Д.И. Мифы о стандартах доказывания [Электронный ресурс] // Закон. 2015. № 12. С. 199 - 205. - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Тютин Д.В. Указ. соч. .

⁴⁰ Тютин Д.В. Указ. соч.

доказыванию стороной, для которой легче представить его доказательства. Так, например, легче доказать факт исполнения, чем факт неисполнения.⁴¹

Предлагаемый критерий, бесспорно, может быть использован, но подходит не для любых ситуаций: сложность правоотношений может создавать невозможность его применения. Кроме того, в ряде публичная власть считает необходимым наделить дополнительными гарантиями субъектов определенных правоотношений.

В результате появляются инструменты перераспределения бремени доказывания.

⁴¹ Советский гражданский процесс. Под ред. А.А. Добровольского и А.Ф. Клеймана. М. 197. С. 145

2. Распределение бремени доказывания

2.1. Налоговые презумпции как инструмент перераспределения бремени доказывания

Одним из таких инструментов распределения бремени доказывания являются доказательственные презумпции,⁴² позволяющие возложить бремя доказывания на сторону, для которой представление доказательств более просто осуществить.⁴³ Презумпция определяет сторону, на которую возложена необходимость доказывания противоположного презумпции утверждения,⁴⁴ освобождая при этом другую сторону от обязанности доказывать утверждаемые ею обстоятельства,⁴⁵ помогает «оптимальному и справедливому распределению бремени доказывания».⁴⁶

При рассмотрении вопроса о распределении бремени доказывания в налоговых спорах исследователи идут по пути определения существующих презумпций и анализа их проявлений в законодательстве и судебной практике, обращая внимание на то, что налоговые презумпции в судебном процессе могут отличаться от презумпций вне рамок судебного процесса.

Э.Н. Нагорная указывает, что доказывание по налоговым спорам осуществляется с учетом предусмотренных процессуальными кодексами оснований освобождения от доказывания (преюдиции и общеизвестности фактов), а также презумпций, среди которых особо обращает внимание на четыре. Во-первых, общеправовая презумпция знания закона, предполагающая,

⁴²Справочник по доказыванию в гражданском судопроизводстве [Электронный ресурс] / С.Л. Дегтярев, В.М. Жуйков, А.В. Закарлюка и др.; под ред. И.В. Решетниковой. 5-е изд., доп. и перераб. М., 2011. 496 с. - Доступ из Справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

⁴³ Будылин С.Л. Внутреннее убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом [Электронный ресурс] // Вестник ВАС РФ. 2014. № 3. С. 37. - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

⁴⁴ Гурвич М.А. Лекции по советскому гражданскому процессу / Под ред. В. Н. Бельдюгина; М., 1950. С. 104-105.

⁴⁵ Плюхина М.А., Решетникова И.В. Доказывания в судебной практике по гражданским делам. Екатеринбург, 1997. С. 33.

⁴⁶ Утка В. Доказывание при налоговых спорах. С. 47-51. С. 48

что ссылка на незнание закона не является основанием освобождения от претерпевания негативных последствий. По ее мнению, эта презумпция в налоговом праве является опровержимой, что подтверждается правилом статьи 111 НК РФ об освобождении налогоплательщика от ответственности в случае выполнения им разъяснений налоговых органов, так как сторона (налогового) правоотношения не может нести «отрицательные последствия ошибочных действий другой стороны правоотношения». Во-вторых, презумпция невиновности налогоплательщика. В-третьих, презумпция добросовестности (добропорядочности) налогоплательщика. В-четвертых, презумпция законности действий налоговых органов, означающая, что бремя доказывания незаконности решений и действий налоговых органов несет налогоплательщик, несмотря на прямое закрепление процессуальными кодексами обязанности государственного органа доказать законность своего поведения, поскольку уже на стадии инициирования судебного разбирательства при подаче заявления в суд налогоплательщик должен приложить документы, обосновывающие его требования. Следует отметить, что в результате признания существования презумпции законности действий налоговых органов Э.Н. Нагорная приходит к выводу о непоследовательности Конституционного Суда РФ и законодателя, допускающих ситуацию столкновения этой презумпции с презумпцией добросовестности, что приводит к проблемам в распределении бремени доказывания, так как каждая из спорящих сторон предполагается добросовестно действующей.⁴⁷

Д.В. Тютин при исследовании вопроса о распределении бремени доказывания в налоговых спорах также идет по пути рассмотрения налоговых презумпций и пределов их действия. Он ссылается на мнение Э.Н. Нагорной и поддерживает выдвинутый ею тезис о том, что документ, исходящий от налогового органа считается действующим до его признания недействительным

⁴⁷ Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах: Монография. М., 2006. 528 с. - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

в рамках установленной процедуры.⁴⁸ Однако учитывая положения процессуальных кодексов, закрепивших обязанность налогового органа доказать законность принятого и оспариваемого ненормативного правового акта или действия (бездействия) через доказывание фактов, на основании которых им был принят оспариваемый акт или совершено оспариваемое действие (бездействие) (ч.2 ст. 62, ч. 4 ст. 289 Кодекса административного производства Российской Федерации (далее – КАС РФ)⁴⁹, ч. 1 ст. 65, ч. 3 ст. 189, ч. 5 ст. 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ),⁵⁰ констатирует что в рамках судебного процесса предположение о законности меняется противоположным – презумпцией незаконности актов (действий, бездействий) налоговых органов.⁵¹

Выделение Э.Н. Нагорной презумпции законности действий налогового органа не представляется убедительным и рациональным, так как, во-первых, прилагаемые к заявлению налогоплательщика доказательства должны касаться обстоятельств, бремя доказывания которых возложено на налогоплательщика, в то время как факт незаконности действия или решения налогового органа является фактом, утверждаемым стороной, доказывание которого возложено на оппонента; во-вторых, указание на необходимость приложения к заявлению доказательств – следствие принципа процессуальной экономии; в-третьих, выделение такой презумпции не отвечает необходимости системного толкования положений законодательства в их конституционно-правовом значении, поскольку порождает выявленную самим автором проблему столкновения двух презумпций – законности действий налогового органа и добросовестности налогоплательщика.

⁴⁸ Нагорная Э.Н. Там же. С. 437.

⁴⁹ Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

⁵⁰ Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

⁵¹ Тютин Д.В. Указ. соч.

По мнению ученых, презумпция незаконности действий не может рассматриваться как индульгенция налогоплательщику на пассивное поведение в процессе, восприятие приведенных положений как абсолютного освобождения налогоплательщика от обязанности доказывания недопустимо.⁵² Так, В.В. Бациев считает, что налогоплательщик несет бремя доказывания утверждаемых им фактов, свидетельствующих о незаконности решения или действия (бездействия) налогового органа.⁵³

Гносеологическая природа доказывания предопределяет обусловленность распределения бремени доказывания законами логики и ее постулатами, известными еще римскому гражданскому процессу, основным из которых является максима: *ei incumbit probatio, qui dicit, non qui negat; cum per rerum naturam factum, negantis probation nulla sint* (доказательства должен представить тот, кто утверждает, а не тот, кто отрицает, ибо по природе вещей не может быть доказательства отрицательного). Следствием этого постулата является правило *ubi emolumentum ibi onus* (где выгода, там и бремя), означающее, что доказать юридически значимое обстоятельство должен оппонент стороны, которой невыгодно его существование.⁵⁴

По общему правилу, бремя доказывания в налоговых спорах традиционно следует за бременем утверждения, кроме случаев невозможности его выполнения в отношении отрицательных утверждаемых фактов. Типичными примерами этого подхода являются налоговые споры, связанные с признанием незаконным нормативного правового акта налогового органа, а также реализацией налогоплательщиком права на налоговую выгоду. В первом случае налоговый орган доказывает законность принятого акта доказыванием обстоятельств-оснований для его принятия, которыми могут быть, например, в

52 См., например: Бабкин А.И. Применение налогового законодательства арбитражными судами: Сборник постановлений и материалов Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. М., 1998. С. 11. Бациев В.В. Чувство права // Налоговед. 2015. № 1. С. 23, 24.

Тютин Д.В. Указ. соч.

⁵³ Бациев В.В. Указ. соч. С. 23, 24.

⁵⁴ Тютин Д.В. Указ. соч.

споре о взыскании налога, наличие объекта налогообложения, и, как следствие, налоговой обязанности за период в определенном размере; факта совершения налогоплательщиком правонарушения и его вины; соблюдение налоговым органом процедур и сроков и других обстоятельств, отрицаемых налогоплательщиком. Во втором случае утверждение налогоплательщика о праве на применение льготы (вычета, учета расходов, специального налогового режима) устанавливается через доказывание указанных им фактов-оснований для возникновения налоговой выгоды в указанных формах.⁵⁵

Как отмечает Э.Н. Нагорная по результатам обобщения практики арбитражных судов, «бремя доказывания при получении налоговой льготы возлагается на налогоплательщика, и если налоговый орган принимает решение об отказе в предоставлении налогоплательщику такой льготы, то именно налогоплательщик, а не налоговый орган должен обосновать свое право на получение льготы и незаконность отказа налогового органа от ее предоставления и применения мер ответственности за недоплату налога в случае неправомерности пользования льготой».⁵⁶

С приведенными позициями согласуется интегральная позиция А.Ф. Черданцева, полагающего, что распределение бремени доказывания связано со способами регулирования, так, обязанность доказать неисполнение обязанности частным субъектом и наличие правовых оснований для ограничения прав частного субъекта несет публичный субъект, а наличие права (правомочия) – частный субъект.⁵⁷

⁵⁵ Тютин Д.В. Указ. соч.

⁵⁶ Нагорная Э.Н. Указ. соч. С. 57.

⁵⁷ Черданцев А.Ф. Логико-языковые феномены в юриспруденции. М., 2012. С. 117.

2.2. Презумпция добросовестности в налоговом праве

В налоговом праве большое значение придается презумпции добросовестности налогоплательщика, наличие которой обусловлено характером отношений, складывающихся между субъектами: отношения власти-подчинения между публично-правовыми субъектами в лице налоговых органов и частными субъектами как наименее защищенными. Интересы указанных субъектов являются противонаправленными: налоги являются основным источником пополнения бюджетов бюджетной системы, что создает интерес публичных субъектов в их получении, и одновременно источником расходов частных субъектов, обладающих объектами налогообложения, что создает интерес последних в уклонении от их уплаты. Как справедливо отмечает С.В. Запольский, «налогоплательщик, юридически противостоящий государству, иному носителю публичной власти в рамках финансовых правоотношений является слабой стороной в силу существа самого предмета правоотношений (финансовые ресурсы), поэтому защита его прав и интересов, повышение уровня этой защиты должны доминировать».⁵⁸ По мнению М.В. Карасевой, идеальной формой выражения концепции добросовестности налогоплательщика как выражения политики налоговой справедливости является форма презумпции, что определяется таким ее свойством как вероятностный характер.⁵⁹

Добросовестность является существующим у суда как субъекта судебного познания представлением о некой стандартной модели поведения субъекта налоговых правоотношений в аналогичных обстоятельствах, базирующегося на устойчивом научно-обоснованном представлении о стремлении любого индивида действовать способами, позволяющими достичь личной выгоды или увеличить ее.⁶⁰

⁵⁸ Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права. М.: РАП; Эксмо, 2008. С. 154.

⁵⁹ Карасева М.В. Презумпции в налоговом законодательстве России как принципиальные позиции налогового консультирования // Налоговое консультирование в Узбекистане: проблемы становления и перспективы развития. Отв. редактор Л.Б. Хван. – Ташкент. 2203, 200с, С. 48-56.

⁶⁰ См., например: Познер Р.А. Экономический анализ права. М., 2004. Т. 1. С. 4.

Налоговым законодательством непосредственно не закреплена презумпция добросовестности налогоплательщика, однако она выведена Конституционным Судом Российской Федерации из положения п. 7 ст. 3 НК РФ, закрепившего правило о толковании всех неустранимых сомнений, противоречий и неясности актов законодательства о налогах и сборах в пользу частного субъекта: налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента. В научной литературе обращается внимание на особое значение судебного усмотрения при решении вопроса об устранимости противоречий и неясностей, предопределяющей применение этой презумпции, недостатком которого является отсутствие определенности и, как следствие, планируемости деятельности.⁶¹ Ряд исследователей полагают, что выведение презумпции добросовестности из нормы п. 3 ст. 7 НК РФ не является обоснованным.⁶² В связи с этим А.В. Демин считает необходимо проводить различие между презумпцией правоты налогоплательщика, в основе которой – принцип определенности правоотношения как следствие принципа верховенства права, и презумпцию добросовестности налогоплательщика, базирующегося на недопустимости злоупотребления правом.⁶³ Некоторые ученые отождествляют презумпцию добросовестности с презумпцией законности, подразумевая, что «противозаконное поведение конкретного лица ... не может презюмироваться»,⁶⁴ и презумпцией невиновности,⁶⁵ другие же

Емельянов В.И. Разумность, добросовестность, незлоупотребление гражданскими правами [Электронный ресурс]. М., 2009. -Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

⁶¹ Барак А. Судейское усмотрение / Пер. с англ. М., 1999. С. 20, 23, 25.

⁶² Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография. М., 2015. 368 с. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Щекин Д.М. Указ. соч. М., 2002. С. 82.

⁶³ Демин А.В. Указ. соч.

⁶⁴ Тютин Д.В. Указ. соч.

⁶⁵ Решетникова И.В. Презумпция добросовестности в арбитражном процессе // Закон. 2017. № 9. С. 120 - 127. Доступ из справ.- правовой системы «Консультант Плюс».

выводят презумпцию добросовестности из презумпции невиновности.⁶⁶ Иные же напротив выводят презумпцию невиновности из презумпции добросовестности.⁶⁷

Легальное толкование презумпция добросовестности налогоплательщика получила в п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», в соответствии с которым «предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны».

Вербальное выражение презумпция нашла в двух предположениях. Во-первых, об экономической оправданности действий налогоплательщика, приведших к возникновению налоговой выгоды в виде уменьшения размера налоговой обязанности или возникновению права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.⁶⁸ Во-вторых, о достоверности сведений налоговой и бухгалтерской отчетности. Указанные предположения являются специальными по отношению к являющейся для них общей презумпцией добросовестности налогоплательщика, образуют иерархию, и могут быть более емко поименованы презумпцией обоснованности расходов налогоплательщика и презумпцией достоверности первичной документации соответственно. Бремя их опровержения возложено на налоговый орган.⁶⁹ Буквальное толкование позволяет сделать вывод о том, что добросовестность налогоплательщика имеет

⁶⁶ Земцова В.И. Презумпции и преюдиции как юридические правила доказывания в налоговых спорах [Электронный ресурс] // Право и экономика. 2004. № 9. - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

⁶⁷ Карасева М.В. Презумпции в налоговом законодательстве России как принципиальные позиции налогового консультирования // Налоговое консультирование в Узбекистане: проблемы становления и перспективы развития / Отв. редактор Л.Б. Хван. – Ташкент. 2003. С. 48-56.

⁶⁸ В соответствии с Определением КС РФ от 4 июня 2007 г. № 320-О-П расходы налогоплательщика предполагаются обоснованными и экономически оправданными, пока не доказано иное.

⁶⁹ Демин А.В. Указ. соч

место при существовании отрицательных фактов отсутствия нарушений со стороны налогоплательщика к форме и содержанию документов (отсутствие расхождения документов с действительностью), что порождает вопросы о способах их доказывания.

Зачастую совокупность доказанных положительных фактов является не безусловным доказательством существования отрицательного факта, а лишь косвенным свидетельством его наличия. При разрешении такого вопроса абсолютная дискреция юрисдикционного органа приводила бы к нарушению принципа равенства прав налогоплательщиков. По этой причине законодательные органы и высшие органы судебной власти предусматривают разъяснения о совокупности косвенных положительных юридических фактов, отвечающих критерию достаточности доказательств недобросовестности налогоплательщика.⁷⁰ Таким образом, доказывание осуществляется налоговым органом с учетом фактической презумпции, суть которой в том, что если в деятельности налогоплательщика имели место некоторые факты-основания, то это свидетельствует о неправомерности его действий в рамках исполнения налоговых обязанностей.⁷¹ Так, в соответствии с разъяснениями в п. 6 Постановления Пленума от 12 октября 2006 г. № 53 такие обстоятельства как небольшой срок деятельности организации, взаимозависимость участников сделки, неритмичность хозяйственных операций, наличие нарушений налогового законодательства в прошлом, разовость операции, осуществлении операций не по месту нахождения налогоплательщика, расчеты через один банк, транзитный характер платежей, использование посредников, - сами по себе не свидетельствуют о необоснованности налоговой выгоды, однако их совокупность может быть признана достаточной для вывода о необоснованности налоговой выгоды.⁷² Следовательно, и для вывода о недобросовестности налогоплательщика.

⁷⁰ Тютин Д.В. Указ. соч.

⁷¹ Демин А.В. Указ. соч.

⁷² Тютин Д.В. Указ. соч.

Наиболее ярко и разнообразно существующие подходы к действию права и существованию правовых явлений отражаются в правоприменительной практике.

Российская правовая система принадлежит к континентальной правовой семье. В отличие от англо-американской правовой системы, где прецедент, то есть часть судебного акта, вынесенного при рассмотрении конкретного дела, воспринимается как правовой текст, закрепляющий норму права, и является обязательным для судов при разрешении дел, в России прецедент не является источником права в материальном смысле. Вместе с тем ученые выделяют такой вторичный источник права как судебная практика, представляющая собой «сложившиеся обыкновения, приемы, способы решения юридических дел, формирующие и уточняющие значение правовых норм».⁷³ Такое значение судебной практики позволяет сделать вывод о том, что она является источником права.⁷⁴

Наибольшую роль при разрешении конкретных дел играет практика Верховного Суда Российской Федерации, поскольку суждения высшего суда учитываются при вынесении решений всеми нижестоящими судами. По указанным причинам в ходе исследования была изучена правоприменительная практика (главным образом – практика Верховного суда РФ), анализ которой позволил отметить следующее.

При разрешении налоговых споров вопрос о распределении бремени доказывания часто является определяющим, так как представленные сторонами доказательства не всегда позволяют сделать однозначный вывод о правомерности действий сторон. В связи с этим у суда возникает необходимость определить сторону, несущую риск недоказанности.

Проанализированные дела позволяют выделить следующие категории споров: об оспаривании решений налогового органа по вопросам признания

⁷³ Поляков А.В., Тимошина Е.В. Общая теория права: Учебник / А.В. Поляков, Е.В. Тимошина – СПб. - 2005. - С. 294-297.

⁷⁴ Давид Р. Основные правовые системы современности. М. 1998. С. 131

налоговой выгоды необоснованной (налоговые вычеты по налогу на прибыль,⁷⁵ по налогу на добавленную стоимость,⁷⁶ применение пониженной налоговой ставки и иных налоговых льгот,⁷⁷ определение налоговой базы или размера

⁷⁵ Определение Верховного Суда РФ от 20.02.2018 № 305-КГ17-15790 по делу № А40-171348/2016; [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 12.01.2018 № 304-КГ17-20275 по делу № А75-16209/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 20.12.2017 № 305-КГ17-12841 по делу № А40-194155/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 22.11.2017 № 305-КГ17-10287 по делу № А40-124026/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 26.10.2017 № 305-КГ17-9814 по делу № А40-178063/2015 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

⁷⁶ Определение Верховного Суда РФ от 27.12.2017 № 302-КГ17-19438 по делу № А33-29121/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 30.08.2017 № 305-КГ17-11133 по делу № А40-154230/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 14.12.2017 № 304-КГ17-18401 по делу № А70-12809/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 20.10.2017 № 304-КГ17-14658 по делу № А70-11769/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 18.12.2017 № Ф05-17597/2017 по делу № А41-82599/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 27.11.2017 № 307-КГ17-12461 по делу № А56-42572/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 27.01.2017 № 301-КГ16-19354 по делу № А43-5421/2015 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

⁷⁷ Определение Конституционного Суда РФ от 19.12.2017 № 3055-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы публичного акционерного общества "Научно-производственная корпорация "Иркут" на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 3 пункта 2 статьи 389 и абзацем пятым подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации, а также статьями 129 и 260 Гражданского кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Конституционного Суда РФ от 27.02.2018 № 529-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества "Архангельская ремонтно-эксплуатационная база флота" на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Конституционного Суда РФ от 19.12.2017 № 3054-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "МАТЕРИК" на нарушение конституционных прав и свобод абзацем пятым подпункта 4 пункта 1 статьи 148 во взаимосвязи с подпунктом 5 пункта 1 статьи 164

налоговой обязанности⁷⁸⁾ и по вопросам признания налоговой обязанности исполненной.⁷⁹

Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П "По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества «Флот Новороссийского морского торгового порта" [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 07.11.2017 № 306-КГ17-15755 по делу № А55-15475/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 21.11.2017 № 307-КГ17-17194 по делу № А56-10595/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 21.11.2017 № 307-КГ17-17137 по делу № А56-10885/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 19.02.2018 № 306-КГ17-22669 по делу № А65-559/2017 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961 по делу № А27-25564/2015 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 21.02.2018 № 310-КГ17-23011 по делу № А64-6795/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 21.02.2018 № 309-КГ17-23025 по делу № А76-31252/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 21.02.2018 № 305-КГ17-23005 по делу № А40-223089/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 12.02.2018 № 305-КГ17-22129 по делу № А41-7343/2017 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 29.01.2018 № 303-КГ17-21171 по делу № А51-15021/2015 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 15.01.2018 № 335-ПЭК17 по делу № А14-350/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

⁷⁸ Определение Верховного Суда РФ от 03.08.2017 № 305-КГ17-9535 по делу № А40-66317/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 15.12.2017 № 309-КГ17-18539 по делу № А07-17479/2015 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 14.12.2017 № 308-КГ17-18434 по делу № А20-3272/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Кассационное определение Верховного Суда РФ от 30.08.2017 № 5-КГ17-99 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 14.02.2018 № 306-КГ17-22570 по делу № А65-706/2017 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

В большом количестве проанализированных судебных актов распределение бремени доказывания осуществлено судом со ссылкой на добросовестность или недобросовестность налогоплательщика.

Поскольку в литературе и правоприменительной практике вопросу добросовестности налогоплательщика уделяется много внимания,

-
- ⁷⁹ Определение Верховного Суда РФ от 31.07.2017 № 305-КГ17-9501 по делу № А41-27011/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;
- Определение Верховного Суда РФ от 26.09.2017 № 305-КГ17-6981 по делу № А41-12803/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;
- Определение Верховного Суда РФ от 12.05.2017 № 305-КГ17-5448 по делу № А40-196053/2015 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;
- Определение Верховного Суда РФ от 06.02.2018 № 305-КГ17-23490 по делу № А41-17088/2017 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;
- Определение Верховного Суда РФ от 24.03.2017 № 305-КГ17-1496 по делу № А41-18711/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;
- Определение Верховного Суда РФ от 28.03.2018 № 305-КГ18-1803 по делу № А40-22700/2017 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;
- Определение Верховного Суда РФ от 14.03.2018 № 305-КГ17-20015 по делу № А40-67430/2017 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;
- Определение Верховного Суда РФ от 13.02.2018 № 305-КГ17-22602 по делу № А40-129999/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;
- Определение Верховного Суда РФ от 06.02.2018 № 305-КГ17-23490 по делу № А41-17088/2017 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;
- Определение Верховного Суда РФ от 30.01.2018 № 305-КГ17-21344 по делу № А40-130012/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;
- Определение Верховного Суда РФ от 01.12.2017 № 308-КГ17-17570 по делу № А32-32563/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;
- Определение Верховного Суда РФ от 06.10.2017 № 305-КГ17-13953 по делу № А40-197196/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;
- Определение Верховного Суда РФ от 05.12.2016 № 305-КГ16-15730 по делу № А40-189901/2015 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;
- Определение Верховного Суда РФ от 31.07.2017 № 305-КГ17-9501 по делу № А41-27011/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;
- Определение Верховного Суда РФ от 02.02.2018 № 305-КГ17-21909 по делу № А41-32519/2016 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;
- Определение Верховного Суда РФ от 16.04.2018 № 303-КГ18-3175 по делу № А04-2020/2017 [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

представляется интересным на основании анализа этих источников характеризовать добросовестность налогоплательщика как явление, ответив на вопросы о том, каковы ее природа и функции, перераспределяет ли она бремя доказывания и можно ли говорить о добросовестности налогоплательщика как презумпции.

3. Презумпция добросовестности налогоплательщика через призму правоприменительной практики

Для ответов на сформулированные вопросы представляется необходимым рассмотреть более подробно некоторые из проанализированных казусов.

Наиболее ярко влияние вывода судов о добросовестности налогоплательщика влияет на разрешение споров, касающихся исполнения налогоплательщиками обязательств по уплате налогов. Суть споров сводится к конституционному толкованию положения п. 3 ст. 45 НК РФ. В соответствии с указанной нормой по смыслу, придаваемому ей Постановлением Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П "По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"⁸⁰ налоговая обязанность считается исполненной с момента изъятия части имущества налогоплательщика, что для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей выражается в виде списания банком денежных средств для целей уплаты налога на основании распоряжения налогоплательщика. Исключениями из правила в соответствии с п. 4 ст. 45 НК РФ являются ситуации, когда платеж не был исполнен в связи с невозможностью (отсутствие денежных средств, ошибки в платежном документе, наличие иных неисполненных требований, предъявленных к счету), возвратом платежа по инициативе организации, имеющей лицевой счет, органа федерального казначейства или налогоплательщика. Таким образом, по буквальному толкованию п. 4 ст. 45 НК РФ имеет место перераспределение риска неисполнения налоговой обязанности в результате обстоятельств, связанных с организациями, через которые осуществляется исполнение налоговой обязанности. В этом отличие осуществления налогового платежа от платежа в рамках гражданско-правовых отношений, где риск выбора контрагента

⁸⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [Электронный ресурс] . Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

предопределяет, что лицо, привлекающее банк как своего контрагента по договору банковского счета для исполнения обязательства перед своим контрагентом, считается исполнившим денежное обязательство с момента поступления средств на корреспондентский счет банка получателя платежа (лица, уполномоченного получателем на принятие исполнения),⁸¹ так как в соответствии со ст. 845 ГК РФ с момента зачисления на корреспондентский счет денежных средств для клиента к банка получателя платежа возникает обязанность о договоре банковского счета – зачислить поступившую сумму на расчетный счет получателя платежа,⁸² и по общему правилу местом исполнения денежного обязательства в безналичной форме в соответствии с п. 1 ст. 316 ГК РФ является место нахождения банка получателя платежа.⁸³

Закрепление иного подхода применительно к исполнению налогового обязательства преследовало очевидную цель – защитить частных субъектов от несения риска банкротства организации-посредника в осуществлении платежей. Что, однако, не может быть вызвано исключительно невозможностью исполнения налоговой обязанности без привлечения организации-посредника, так как такая невозможность существует и в рамках гражданско-правовых отношений между субъектами предпринимательской деятельности, для которых установлены максимальные пределы расчетов наличными денежными средствами (ст. 82.3 Федерального закона от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»,⁸⁴ п. 6

⁸¹ Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Договоры о займе, банковском кредите и факторинге. Договоры, направленные на создание коллективных образований: в 5 томах. М.: Статут, 2006. Т. 1. 736 с. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

⁸² Бычков А.И. Проведение расчетных операций: способы, специфика и риски [Электронный ресурс]. М.: 2016. 400 с. - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

⁸³ Белов В.А. Момент расчета: теория и практика [Электронный ресурс] // Право и экономика. 2017. № 1. С. 43-50. - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

⁸⁴ Федеральный закон от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

Указания Банка России от 07.10.2013 № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов»⁸⁵).

Д.В. Тютин характеризовал правило о том, что налоговая обязанность считается исполненной с момента изъятия денежных средств у налогоплательщика как юридическую презумпцию.⁸⁶ Однако следует обратить внимание, что положение об определении момента уплаты налога не может восприниматься как презумпция, поскольку не имеет цели получения вероятностного знания о факте, что характерно для презумпции.⁸⁷ В спорах о том, является ли налоговая обязанность исполненной, нет необходимости в получении вероятностного знания о факте, так как существование факта подачи организации-посреднику платежного документа и поступления или непоступления денежных средств в бюджет сомнений не вызывает. Это положение является юридической фикцией, то есть «искусственным юридическим фактом»,⁸⁸ представляющим собой прием юридической техники в форме конструирования «юридически неопровержимого ложного положения, которым существующее признается несуществующим и наоборот», и которое как юридический факт влечет правовые последствия.⁸⁹

Установление юридической фикции уплаты налога с момента его изъятия у налогоплательщика организацией-посредником в соответствии с толкованием ст. 57 Конституции Российской Федерации,⁹⁰ данным в Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П "По делу о проверке

⁸⁵ Указание Банка России от 07.10.2013 № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов» [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

⁸⁶ Тютин Д.В. Указ. соч.

⁸⁷ Поляков А.В., Тимошина Е.В. Указ. соч. С. 402

⁸⁸ Поляков А.В., Тимошина Е.В. Указ. соч. С. 402-403.

⁸⁹ Филимонова И.В. Юридические фикции в древних правовых системах // История государства и права. 2015. № 14. С. 61 - 64.

См. также: Тарасенкова А.Н. Документы и факты: получить и подтвердить [Электронный ресурс]. М., 2017. Вып. 9. 176 с. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

⁹⁰ «Конституция Российской Федерации» [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» № (далее – Постановление №24-П),⁹¹ вызвано публично-правовой природой налоговой обязанности (подразумевающей, в том числе, обязательность и принудительность изъятия налога). Вследствие чего обязанность организаций-посредников (кредитных учреждений) по перечислению налогов в бюджет также признана имеющей публично-правовую природу, что освобождает налогоплательщика от «ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет». Таким образом, от налогоплательщика для исполнения налоговой обязанности требуется правильное оформление платежного документа и достаточность денежных средств для исполнения этого платежного документа организацией-посредником. При выполнении этих условий фактическое изъятие у него денежных средств признается тождественным исполнению налоговой обязанности.

Выявленный Конституционным Судом РФ критерий обязательности изъятия налога действительно является отличием, позволяющим обосновать различие в определении момента исполнения денежного обязательства в рамках налогового и гражданско-правового правоотношения.

Перенесение на публичный субъект риска непорочности организаций-посредников налоговых платежей и их непоступления в бюджетную систему привело к возникновению массовых злоупотреблений со стороны налогоплательщиков, стремившихся в ситуации очевидной невозможности исполнения кредитной организацией платежных документов или сомнений в ее платежеспособности для исполнения гражданско-правовых обязательств воспользоваться фикцией исполнения налоговых обязательств, уменьшив тем

⁹¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

самым размер требования к кредитной организации по договору банковского счета.⁹²

Реакцией на подобные действия стала доктрина «добросовестного налогоплательщика», сформулированная в Определении КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О (далее – Определение №138-О),⁹³ снизившая по мнению Д.В. Тютин уровень защиты прав налогоплательщиков.⁹⁴

Поводом к вынесению Определения № 138-О послужило ходатайство Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления № 24-П в связи со злоупотреблениями как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны банков. При рассмотрении вопроса о возможности применения в отношении недобросовестных налогоплательщиков правовой позиции, сформулированной в Постановлении № 24-П, Конституционный Суд РФ указал, что признание банков и налогоплательщиков недобросовестными влечет неприменение к ним фикции момента уплаты налога, так как имеет место их уклонение от исполнения налоговой обязанности. При этом недобросовестность подлежит доказыванию налоговым органом.

В последнее время в связи с частыми отзывами лицензий у банков проблема имитации исполнения налоговой обязанности через «проблемные банки» вновь обрела актуальность.

Так, общество с ограниченной ответственностью «ПилотПро» обратилось в суд с иском к инспекции Федеральной налоговой службы № 14 по г.Москве о признании исполненной обязанности по уплате налогов на доходы физических

⁹² См., например: Бычков А.И. Проведение расчетных операций: способы, специфика и риски [Электронный ресурс] /М, 2016. 400 с. - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»

Тютин Д.В. Указ. соч.

⁹³ Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

⁹⁴ Тютин Д.В. Указ. соч.

лиц и на прибыль организаций, не поступивших в бюджетную систему в связи отзывом лицензии у банка ООО КБ «Судостроительный банк». 15.01.2015 г. Общество направило в Банк платежные поручения на выплату заработной платы работникам и уплату налогов. Произошло списание денежных средств с расчетного счета Общества. 16.01.2015 г. платежи по заработной плате были проведены. Платежные поручения на уплату налогов не были исполнены в связи с недостаточностью банковской ликвидности.

Налоговый орган считал, что денежные средства не могут быть признаны поступившими в бюджетную систему, а налоговая обязанность – исполненной, в связи с отсутствием у Общества цели исполнения налоговой обязанности, с опорой на следующие обстоятельства. Целью Общества являлось уменьшение размера обязательств проблемного банка перед обществом, а не уплата налогов. Инспекция мотивировала свою позицию тем, что нормативно установленные сроки уплаты налога не наступили, и, более того, у Общества существовала переплата по налогу и возможность уплатить налоги с другого расчетного счета (открытого в ПАО «Сбербанк» и ЗАО АБ «Росэнергобанк»). Последующее поведение Общества – не совершение действий по включению в реестр кредиторов банка на спорные суммы, списанные со счета, но не поступившие в бюджет, - якобы свидетельствовало о том, что целью платежей не являлась уплата налогов. Также ИФНС отметила, что подобного рвения к досрочному исполнению налоговой обязанности Общество ранее не проявляло.

Суд первой инстанции удовлетворил исковые требования, сочтя доводы Инспекции необоснованными. Суд обратил внимание на предусмотренное п. 1 ст. 45 Налогового кодекса РФ право налогоплательщика на досрочное исполнение налоговой обязанности и распространенную среди субъектов предпринимательской деятельности практику уплаты налога в размере больше задекларированного, интерпретируемую на практике как проявление разумности налогоплательщика и целесообразности его действий во избежание несвоевременной уплаты налога, а также на то, что Общество на протяжении более чем десяти лет уплачивало налоги с расчетного счета в этом Банке, куда

регулярно поступали денежные средства от контрагентов, в том числе в дату направления в банк платежных поручения на уплату налогов. В решении проведено различие между двумя ситуациями, существующими на момент уплаты: наличие налоговой обязанности и сформированность налоговой базы (как в рассматриваемом деле) и отсутствие оных (как в судебной практике, на которую ссылалась Инспекция).

Суд принял решение, руководствуясь презумпцией добросовестности налогоплательщика, сославшись на п. 7 ст. 3 НК РФ, в соответствии с которым все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента).

В соответствии с Постановлением Конституционного Суда от 12.10.1998 года №24-П обязанность налогоплательщика является исполненной с момента фактического изъятия имущества, предназначенного для уплаты в бюджет (то есть с момента списания денежных средств с расчетного счета) при условии добросовестности налогоплательщика. С учетом конституционного толкования судом первой инстанции в предмет доказывания по делу был включен факт добросовестности налогоплательщика, а при распределении бремени доказывания применена презумпция его добросовестности в форме возложения обязанности доказать недобросовестность налогоплательщика на налоговый орган и толкования сомнений в пользу налогоплательщика.

Решение суда первой инстанции было отменено Девятым арбитражным апелляционным судом,⁹⁵ который счел недобросовестным поведение Общества, приняв во внимание, что в картотеку были поставлены, а затем – отозваны платежные поручения на перечисление денежных средств контрагентам Общества, но не отозваны включенные наряду с ними платежными поручения на уплату налогов, обязанность по уплате которых еще не возникла, поскольку по смыслу Определения КС РФ № 138-О налоговая обязанность считается

⁹⁵ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.10.2016 № 09АП-26532/2016 по делу № А40-196053/2015 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

исполненной с момента списания денежных средств с расчетного счета только при условии добросовестности налогоплательщика.

Арбитражный суд Московского округа согласился с судом апелляционной инстанции,⁹⁶ мотивировал свою позицию тем, что обществом не приведены причины ««заблаговременного» платежа при наличии переплаты, позволяющей осуществить зачет», при этом раньше общество заблаговременных платежей не производило», что свидетельствует не о цели уплатить налог, а о намерении создания видимости платежа. Суд округа указал, что юридическая фикция исполнения налогового обязательства с момента списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика применяется «только при наличии у налогоплательщика соответствующих доказательств, указывающих на выполнение всех предъявляемых законодателем условий для целей признания его добросовестным налогоплательщиком», то есть на необходимость доказывания добросовестности самим налогоплательщиком.

Позиция суда округа была поддержана Верховным Судом РФ,⁹⁷ отметившим, что «доказательств, подтверждающих выполнение всех предъявляемых законодателем условий для целей признания общества добросовестным налогоплательщиком, последним не представлено».

Аналогичные обстоятельства были рассмотрены судами по делу А41-27011/2016.⁹⁸ ООО «Техдепо» 22.01.2016 г. направил в ЗАО «КБ «Миллениум

⁹⁶ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 03.02.2017 № Ф05-22077/2016 по делу № А40-196053/2015 [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

⁹⁷ Определении Верховного Суда РФ от 12.05.2017 № 305-КГ17-5448 по делу № А40-196053/2015 [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

⁹⁸ Определение Верховного Суда РФ от 31.07.2017 № 305-КГ17-9501 по делу № А41-27011/2016 [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 30.03.2017 № Ф05-3580/2017 по делу № А41-27011/2016 [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 23.12.2016 № 10АП-16804/2016 по делу № А41-27011/16 [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Банк» платежные поручения на уплату налога, платежи проведены 25.01.2016 г., но в бюджет не поступили в связи с отзывом у банка лицензии 05.02.2016 г. Суды трех инстанций отказали в признании налога уплаченным по мотивам недобросовестности налогоплательщика, поскольку на момент предъявления платежного поручения в банк обязанность по перечислению НДС отсутствовала, а по налогу на прибыль была исполнена, при этом заявитель не представил доказательств добросовестного заблуждения при оформлении платежных поручений; 27.01.2016 г. истец обратился в Банк России, указав, что банк не осуществляет платежи с 13.01.2016 г.; в сети Интернет с 17.12.2015 г. появились сведения о финансовых проблемах банка. Верховный Суд РФ согласился с выводами судов нижестоящих инстанций, указав также, что бремя доказывания отсутствия возможности оплаты через другие банки в силу ст.65 АПК РФ возлагается на налогоплательщика.

Похожие формулировки были использованы в деле № А41-17088/17 по иску о признании уплаченным налога на добавленную стоимость за 1 и 2 кварталы 2015 года акционерного общества «Гипсобетон» к ИФНС № 14 по городу Москве.⁹⁹ Ситуация усугублялась тем, что спустя четыре дня после даты платежного поручения Банком России был введен трехмесячный мораторий на удовлетворение требований кредиторов банка, до истечения которого лицензия банка была отозвана. Однако в отличие от вышеописанной ситуации у налогоплательщика существовала задолженность по уплате НДС, то есть платеж не был заблаговременным: налоговая база была сформирована, а срок уплаты налога – нарушен. Суд счел недобросовестность истца подтвержденной доказательствами, представленными налоговым органом. Решение вынесено с учетом того, что сведения о поступлении платежного поручения в банк, отсутствовали.

Решение Арбитражного суда Московской области от 10.10.2016 по делу № А41-27011/16 [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

⁹⁹ Решение Арбитражного суда Московской области от 06.06.2017 по делу № А41-17088/17 [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

Суд апелляционной инстанции¹⁰⁰ отметил, что спорная сумма не может быть признана налогом, так как формой взимания налога в соответствии с п.1 ст. 8 НК РФ является отчуждение имущества, которое не имело места, поскольку списания средств с расчетного счета не произошло. И вновь суд учел, что «обществом не представлено доказательств своей добросовестности, с учетом того, что спорные платежи были им произведены незадолго до отзыва у банка лицензии, а также при наличии других действующих расчетных счетов с достаточным остатком денежных средств». Кассационная инстанция и Верховный Суд РФ поддержали выводы судов двух инстанций.¹⁰¹

В этом примере основанием для отказа в признании налоговой обязанности исполненной послужил не столько вывод о недобросовестности налогоплательщика, сколько отсутствие юридического факта отчуждения денежных средств. То есть независимо от добросовестности налогоплательщика без списания денежных средств с его расчетного налогового обязательства не могла считаться исполненной. В первом же примере вывод о неисполнении налоговой обязанности базировался именно на тезисе о недобросовестности как условии неприменения фикции уплаты налога в момент списания с расчетного счета.

Иной поворот приняло дело №А41-12803/2016, где налогоплательщик был признан добросовестным. 28.10.2015 г. ОАО «Банк «Город» осуществил списание денежных средств в счет уплаты налога Индивидуальным предпринимателем Грязновым Р.С. по платежным поручениям от 22.10.2015 г., 28.10.2015 г., не поступившие в бюджет, так как 03.11.2015 г. в отношении банка введены ограничения, 16.11.2015 г. отозвана лицензия. Верховный Суд РФ согласился с судом первой инстанции и признал налог уплаченным со

¹⁰⁰ Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 28.08.2017 № 10АП-10618/2017 по делу № А41-17088/17 [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

¹⁰¹ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 05.12.2017 № Ф05-17512/2017 по делу № А41-17088/2017 [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

Определение Верховного Суда РФ от 06.02.2018 № 305-КГ17-23490 по делу № А41-17088/2017 [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

ссылкой на Постановление №24-П, так как «обстоятельства не позволяют утверждать, что исполнение обязанности по уплате налога... сопряжено с созданием искусственных условий для применения подп. 1 п. 3 ст. 45 НК РФ (действия в обход закона)» по следующим основаниям. К моменту уплаты заявитель точно знал объем налоговой базы; прямых доказательств или достаточной совокупности косвенных доказательств не получивших разумного объяснения несоответствий поведения налогоплательщика его предшествующему поведению или поведению любого иного налогоплательщика в такой ситуации не было: со счета осуществлялись не только налоговые платежи, денежные средства, списанные для уплаты налога, поступили перед списанием от контрагента общества (велись расчеты), ранее неисполненные банком поручения отсутствовали. ВС РФ отметил недопустимость возложения бремени отслеживания специальной информации о проблемах банка.

По мнению Д.Н. Щекина, критерий добросовестности в налоговом праве подразумевает субъективное отношение налогоплательщика к своему поведению, выражающееся в намерении обхода закона, то есть преследовании цели, не соответствующей закону, при формальном отсутствии нарушения закона.¹⁰² Соответствующей позиции, как видно из приведенной мотивировки, придерживалась и Судебная коллегия Верховного Суда РФ при рассмотрении вышеописанного дела.

Судебные акты демонстрируют подход к добросовестности как подлежащей доказыванию налогоплательщиком тогда, когда налоговый орган достиг необходимого по мнению судов стандарта доказывания его недобросовестности.

Однако в случае если бы Определение №138-О и практика вслед за ним не провозгласила наличие презумпции добросовестности, ситуация не изменилась бы, так как в силу прямого указания процессуальных кодексов

¹⁰² Щекин Д.М. Указ. соч. С 83-84.

бремя доказывания законности принятого решения несет государственный орган.

В ситуации с оспариваемым решением об отказе в признании налога уплаченным налоговый орган должен был бы представить доказательства своей правоты, то есть законности отказа. Законность отказа возможно установить только через установление отсутствия оснований для применения нормы. Норма п. 3 ст. 45 НК РФ в ее конституционном истолковании, данном Определением № 138-О, при анализе ее элементов выглядит следующим образом: если 1) произошло изъятие денежных средств налогоплательщика для исполнения налоговой обязанности организацией-посредником и 1) налогоплательщик имел намерение исполнить налоговую обязанность, а не воспользоваться фикцией ее исполнения (гипотеза), то обязанность считается исполненной (диспозиция), иначе – не считается исполненной (санкция).

Таким образом, налоговый орган должен доказать наличие хотя бы одного юридического факта: отрицательного факта неизъятия денежных средств или наличие злонамерения налогоплательщика. Злонамерение налогоплательщика выражается в субъективной стороне совершенных им действий: он знал или должен был знать о том, что высока вероятность непоступления средств в бюджет по причине «проблемности» банка, но осуществляет платеж в надежде использовать денежные средства (права требования к банку по договору банковского счета), распоряжение которыми фактически невозможно в связи с проблемами банка, на уплату налогов. Такое поведение – попытка избавиться от налогового обязательства за счет права требования, реализовать которое затруднительно, а в будущем может быть невозможно.

Следовательно, в споре о признании налоговой обязанности исполненной существование указанных фактов, характеризующих субъективную сторону налогоплательщика, подлежало бы доказыванию независимо от провозглашения презумпции добросовестности налогоплательщика, то есть в

подобном споре *презумпция добросовестности налогоплательщика не перераспределяет бремя доказывания.*

Вышеуказанное позволяет подвергнуть сомнению мнение ученых, указывающих на перераспределяющую функцию презумпции и применительно к другим налоговым спорам.¹⁰³

В последнее время в судебной практике возросло количество налоговых споров, связанных с признанием незаконным решений налоговых органов об отказе в признании правомерным включения затрат на выплаты денежных компенсаций при увольнении по соглашению сторон в состав расходов для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций или о привлечении к ответственности за неисполнение налоговой обязанности.

Фабула таких дел выглядит так: между работником и работодателем заключается соглашение о расторжении трудового договора с учетом выплаты ему некой единовременной выплаты.

Работодатель рассматривает такую единовременную выплату в качестве выходного пособия. В соответствии с п. 3 ст. 217 НК РФ выходное пособие работников (за исключением некоторых категорий) является доходом физических лиц, не подлежащим налогообложению (освобожденным от налогообложения). В соответствии со ст. 178 Трудового кодекса Российской Федерации¹⁰⁴ (далее – ТК РФ) помимо установленных законом случаев выплаты выходных пособий основания для их выплаты могут быть определены трудовым договором или коллективным договором могут предусматриваться другие случаи. В этом же порядке может быть установлен повышенный размер выходного пособия. При этом максимальный предел размера выходного пособия установлен трудовым законодательством исключительно для руководителей, заместителей руководителей и главных бухгалтеров

¹⁰³ См., например: Решетникова И.В. Презумпция добросовестности в арбитражном процессе // Закон. 2017. № 9. С. 120 - 127.

¹⁰⁴ Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

государственных и муниципальных органов и организаций (ст. 349.3 ТК РФ). Указанное в свою очередь дает работодателю основание не удерживать налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) с увольняемых работников и не перечислять его в бюджет. В связи с этим возникают споры между организацией как налоговым агентом и налоговым органом, считающим, как правило, что единовременная выплата не является выходным пособием, не освобождается от налогообложения, а значит, у работодателя существует обязанность удержать и перечислить налог либо уведомить налоговый орган о невозможности его удержания.¹⁰⁵

Кроме того, в соответствии с п. 1 ст.252 НК РФ налогоплательщик для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль может уменьшить величину своих доходов на величину расходов, то есть экономически оправданных и документально подтвержденных затрат, с учетом того, что расходы должны быть произведены для осуществления деятельности, приносящей доход и образующей налоговую базу. Соответственно, работодатели рассматривают выплачиваемые работнику компенсации как расход, с чем налоговые органы не согласны, как правило, по мотивам несоответствия размера выплаты заработной плате работника стандартному выходному пособию.¹⁰⁶

¹⁰⁵ Определение Верховного Суда РФ от 16.06.2017 № 307-КГ16-19781 по делу № А42-7562/2015 [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

¹⁰⁶ «Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2016)» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 20.12.2016) [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 26.04.2017 № 305-КГ16-19115 по делу № А40-63455/2015 «Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2016)» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 20.12.2016) [Электронный ресурс] [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 28.03.2017 № 305-КГ16-16457 по делу № А40-7941/2015 [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 27.03.2017 № 305-КГ16-18369 по делу № А40-213762/2014 [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

При рассмотрении указанных дел суд руководствовался отсутствием в ст.252 НК РФ оснований для оценки налоговым органом экономической целесообразности расходов организации-налогоплательщика, поскольку преследуемой организацией деловой целью может быть обусловлено несоответствие размера выплаты стандартному размеру выходного пособия, что препятствует квалификации налоговыми органами таких выплат как «золотых парашютов», то есть личного обеспечения работников за счет работодателя.

Верховный Суд РФ и вслед за ним другие суды от дела к делу указывают, что бремя доказывания природы осуществленной выплаты и ее экономической оправданности налогоплательщик несет только при значительности выплаты, несопоставимости размеру выходного пособия по ст. 178 ТК РФ; а на экономическую оправданность могут влиять такие факторы как длительность трудового стажа работника и иные обстоятельства его трудовой деятельности.

Таким образом, по налоговым спорам о «золотых парашютах» бремя доказывания тоже реверсирует от одной стороны к другой. В соответствии с принципом «где выгода, там и бремя» налогоплательщик для осуществления налогового вычета представляет документы, подтверждающие осуществление

Определение Верховного Суда РФ от 17.03.2017 № 305-КГ16-17247 по делу № А40-186959/2015 [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 23.09.2016 № 305-КГ16-5939 по делу № А40-94960/2015 [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 20.02.2018 № 305-КГ17-15790 по делу № А40-171348/2016 [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 12.01.2018 № 304-КГ17-20275 по делу № А75-16209/2016 [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 20.12.2017 № 305-КГ17-12841 по делу № А40-194155/2016 [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 22.11.2017 № 305-КГ17-10287 по делу № А40-124026/2016 [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс»;

Определение Верховного Суда РФ от 26.10.2017 № 305-КГ17-9814 по делу № А40-178063/2015 [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

расходов на цели по получению прибыли от своей деятельности. Налоговый орган, отказывающий в признании расходов обоснованными для целей исчисления налога на прибыль, при оспаривании своего решения должен доказать законность действий, опровергнув наличие оснований для уменьшения налоговой базы.

В случае если он достиг стандарта доказывания, представив суду оцененные последним как убедительные доказательства значительности выплат и явной несопоставимости стандартному выходному пособию (например, формального расчета, содержащего сведения о заработной плате работников, выходном пособии, рассчитанном на основании этих данных в соответствии со ст. 178 ТК РФ, и полученной работником выплате), бремя доказывания, то есть риск недоказанности наличия причин для осуществления выплат конкретного размера несет налогоплательщик. Таким образом, в спорах этого типа распределение бремени доказывания тоже подчинено общим правилам. Добросовестность налогоплательщика никак не влияет на перераспределение бремени доказывания и не освобождает его от доказывания своей позиции, учитывая, кроме того, формальность доказательств, достаточных для перехода бремени доказывания от налогоплательщика к налоговому органу.

Таким образом, презумпция добросовестности в налоговых спорах лишена функции перераспределения бремени доказывания.

Между тем перераспределение бремени доказывания – следствие традиционного понимания презумпции, в соответствии с которым в отсутствие доказательств для формирования достоверного суждения в условиях затруднительности доказывания юридического факта суд формирует «вероятностное знание о факте», опираясь на другой факт, связанный с презюмируемым.¹⁰⁷

Из приведенного определения следуют несколько выводов. Во-первых, презюмируется именно юридический факт, то есть «жизненное обстоятельство,

¹⁰⁷ Поляков А.В., Тимошина Е.В. Указ.соч. С. 401-402.

с которым норма права связывает возникновение, изменение или прекращение» правоотношения.¹⁰⁸ Во-вторых, для признания некоего утверждения презумпцией необходима доказанность факта, являющегося основанием презумпции, и нормативно установленная связь, позволяющая предположить наличие презюмируемого факта.

Легальное определение презумпции добросовестности, данное в п. 1 Постановления № 53, позволяет прийти к выводу о том, что термин «добросовестность» подразумевает не юридический факт, поскольку сама по себе добросовестность не может породить, изменить или прекратить правоотношения, а характеристику поведения налогоплательщика. Кроме того, признание добросовестности не опирается на какой-либо юридический факт. Даже если предположить, что добросовестность опирается на отрицательный факт отсутствия у налогоплательщика намерения получить необоснованную выгоду и отсутствие нарушений налогового законодательства, указанные факты не могут являться фактами-основаниями презумпции, так как в силу своей отрицательности могут быть только опровергнуты, но не могут быть доказаны.

«Презумпция добросовестности» с недавнего времени получила свое закрепление и в тексте Гражданского кодекса Российской Федерации (п. 3 ст. 10).¹⁰⁹ Ученые-цивилисты в свою очередь тоже обращают внимание на непоследовательность законодателя при характеристике добросовестности как нравственно-правового явления: в разных статьях Гражданского кодекса РФ добросовестность предстает то требованием к участникам гражданского оборота (п. 2 ст. 6, ст. 53 ГК РФ), то презумпцией (п. 3 ст. 10 ГК РФ), то критерием оценки поведения участников гражданских правоотношений (ст. 230. 240 ГК РФ), то принципом права (ст. ст. 02. 662 ГК РФ).¹¹⁰ Так, в частности,

¹⁰⁸ Поляков А.В., Тимошина Е.В. Указ.соч. С. 399.

¹⁰⁹ «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 30.11.1994 № 51-ФЗ // СПС «Консультант Плюс» [Электронный ресурс] – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

¹¹⁰ Борисова Л.В. О реализации нравственно-правовых принципов разумности, справедливости и добросовестности в договорных отношениях в свете новых изменений в ГК России / Законы России. Опыт. Анализ. Практика. № 1. 2016. 13-17 с. С. 14.

К.И. Скловский высказывается о добросовестности как о принципе права, отмечая неопределенность этого понятия.¹¹¹

Тезис о том, что презумпция добросовестности не является презумпцией факта, подтверждается формулировками, употребляемыми сами Верховным Судом РФ. Так, в п. 1 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» (далее – Постановление № 25) речь идет о добросовестности не как о юридическом факте, а как *об оценке действий сторон* (как добросовестных или недобросовестных). Далее в том же абзаце Пленум со ссылкой на ст. 10 ГК РФ указывает, что добросовестность участников гражданских правоотношений предполагается, пока не доказано иное.

Представляется, что этот абзац Постановления № 25 содержит в себе логическое противоречие: невозможно одновременно предполагать добросовестность действий участников и оценивать действия на наличие в них добросовестности. Так как если существует предположение о добросовестности, то оценка действий обесмысливается. Формулировка «оценивая действия сторон как добросовестные или недобросовестные» предполагает логическую последовательность действий правоприменителя: установление фактов (действий), затем – оценка их с точки зрения поведения некоего среднего участника оборота. Поскольку оценка фактов осуществляется судом по внутреннему убеждению, оценка как вывод о фактах не может быть предустановленна. Таким образом, оценка добросовестности осуществляется в каждом конкретном случае, а не презюмируется.

Таким образом, *предположение о добросовестности налогоплательщика не является презумпцией в ее классическом понимании.*

Вторая возможная роль презумпции – вероятностное знание «о существовании юридических фактов, которые действительны до тех пор, пока

¹¹¹ Скловский К.И. Толкование добросовестности как обязанность суда [Электронный ресурс] // Закон. 2017. № 1. С. 106 - 109. - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

не будут опровергнуты в установленном порядке» в отсутствие доказательств для формирования достоверного суждения.¹¹² Как отмечал А.П. Сергеев, при отсутствии возможности «собрать в единую цепь все собранные доказательства, эта цепь может быть соединена при помощи презумпции».¹¹³

В таком случае презумпция выполняет в механизме доказывания функцию суррогата доказательства, являясь как бы «запасным» звеном в цепи судебного познания, когда исчерпаны все возможности получения фактических сведений, имеющих значение для разрешения дела, а сделать вероятностный вывод на основании имеющихся доказательств невозможно. В таком случае суд основывает свой вывод на предположении о том, что, как правило, происходит в аналогичных ситуациях.

Существование такого суррогата доказательства влияет на стандарт доказывания, так как для возникновения предубеждения суда в своей правоте сторона должна противопоставить опровержение суррогату доказательства. И в этом смысле презумпция как суррогат доказательства влияет на перераспределение бремени доказывания.

Так, например, если в деле о признании налоговой обязанности исполненной налоговый орган представил доказательства злонамеренности налогоплательщика, но это не привело к формированию внутреннего убеждения суда в недобросовестности налогоплательщика, то налоговым органом не достигнут стандарт доказывания, значит, не выполнено возложенное на него законом бремя доказывания.

Таким образом, презумпция добросовестности налогоплательщика не перераспределяет бремя доказывания, но влияет на выполнение бремени доказывания стороной спора путем повышения стандарта доказывания, необходимого для формирования внутреннего убеждения судьи.

¹¹² Поляков А.В., Тимошина Е.В. Указ.соч. С. 401-402.

¹¹³ Сергеев А.П. Презумпция правомерности фактического владения с точки зрения значения и вводов презумпций в советском праве / Правосубъектность по гражданскому и хозяйственному праву: Межвузовский сборник.Отв. ред. К.Ф. Егоров/ Ленинград. 1983. 122-134 с. С.130,131.

Заключение

Вопрос о распределении бремени доказывания тесно связан с принципом состязательности производства, что предопределяет его большую практическую значимость. Налоговые споры, возникающие в связи с существованием у субъектов гражданского оборота, обязанности уплаты налога или сбора, обеспеченного возможностью принудительного изъятия соответствующих сумм в пользу бюджета, составляют большой массив споров, рассматриваемых арбитражными судами, что может быть вызвано значительностью размера соответствующих изъятий для налогоплательщика как субъекта гражданского оборота, стремящегося к максимизации доходов и минимизации расходов.

Законодательное закрепление принципа состязательности и его последовательное приведение в жизнь вряд ли в настоящее время позволяет рассматривать бремя доказывания как обязанность стороны, поскольку отсутствует корреспондирующее ему субъективное право, возможность принудительного осуществления бремени доказывания и санкция в ее традиционном виде. Безусловно, осуществление доказывания как проявление процессуальной активности – это право стороны, которое она вольна осуществлять или не осуществлять по своему разумению. Однако неосуществление этого права (невыполнение возложенного бремени доказывания) влечет специфические последствия в виде вынесения судебного акта в пользу процессуального оппонента. Существование таких специфических последствий обуславливает важность правильного распределения бремени доказывания и применения институтов его перераспределения.

Бремя доказывания в каждом конкретном деле не является предустановленным раз и навсегда: оно обладает свойством динамики или реверсирования и может многократно переходить от одной стороны к другой в зависимости от процессуальной активности и наполнения процесса

доказательствами. Поэтому выполнение первичного бремени доказывания не предопределяет исхода судебного спора.

Переход бремени доказывания к другой стороне происходит по выполнению «стандарта доказывания», то есть достижению неких порогов формирования судейского предубеждения в отношении неправоты оппонента. Достижение стандарта доказывания одной стороной порождает необходимость другой стороны пошатнуть представление суда о достижении последней стандарта доказывания.

Первичное распределение бремени доказывания, в том числе в налоговых спорах, основано на законах логики: доказывает тот, кто утверждает; где выгода, там и бремя; доказывает тот, кому легче это сделать. Однако в ряде случаев сложность правоотношений или их особый характер побуждают законодателя осуществить перераспределение бремени доказывания путем конструирования специальных инструментов перераспределения бремени доказывания. Классическим примером такого инструмента являются юридические презумпции.

Большое значение в науке и правоприменительной практике придается презумпции добросовестности налогоплательщика, хотя и не имеющей формализации в законе, но выведенной Конституционный Судом РФ путем расширительного толкования (а фактически – путем правотворчества) из положения Налогового кодекса РФ о толковании всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу частного субъекта – носителя налоговой обязанности.

Анализ правоприменительной практики позволил выделить следующие категории споров, разрешение которых наиболее часто связано с решением вопроса о распределении бремени доказывания: об оспаривании решений налогового органа по вопросам признания налоговой выгоды необоснованной (налоговые вычеты по налогу на прибыль, по налогу на добавленную стоимость, применение пониженной налоговой ставки, определение налоговой

базы или размера налоговой обязанности) и по вопросам признания налоговой обязанности исполненной.

В большом количестве проанализированных судебных актов распределение бремени доказывания осуществлено судом со ссылкой на добросовестность или недобросовестность налогоплательщика.

Анализ судебной практик показал, что презумпция добросовестности в налоговых спорах лишена функции перераспределения бремени доказывания, так как бремя доказывания распределяется по общим правилам и закономерностям, а переход бремени доказывания на процессуального оппонента происходит по достижению стандарта доказывания. Презумпция добросовестности налогоплательщика не является презумпцией факта. Более того, добросовестность налогоплательщика представляет собой оценку факта, в связи с чем осуществляется судом по внутреннему убеждению и не может быть предустановлена путем установления презумпции или иным образом. Иное противоречило бы процессуальному принципу свободной оценки доказательств.

Добросовестность налогоплательщика является презумпцией в значении суррогата доказательства, позволяющего сформировать вероятное знание о фактах в условиях невозможности выяснения обстоятельств для вынесения судебного решения. Презумпция добросовестности налогоплательщика не перераспределяет бремя доказывания, но влияет на выполнение бремени доказывания стороной спора путем повышения стандарта доказывания, необходимого для формирования внутреннего убеждения судьи в правоте стороны, несущей бремя доказывания.

Список источников

1. Нормативно-правовые акты и иные официальные документы

1.1. Нормативно-правовые акты

1. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] : принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г. // Рос. газ. – 2009. – 21 янв. – (с учетом поправок, внесенных Законами Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от 30 дек. 2008 г. № 6-ФКЗ и от 30 дек. 2008 г. № 7-ФКЗ). – СПС «Консультант Плюс».
2. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации: федер. закон от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ [Электронный ресурс] // Рос. газ. – 2002. – 27 июля. – № 137. – (в ред. от 28 дек. 2017 г.) – СПС «Консультант Плюс».
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): федер. закон от 30 ноября 1994 г. № 238-ФЗ [Электронный ресурс] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1994. – № 32. – Ст. 3301. – (в ред. от 29 дек. 2017 г.) – СПС «Консультант Плюс».
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая): федер. закон от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ [Электронный ресурс] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1996. – № 32. – Ст. 410. – (в ред. от 29 декабря 2017 г.) – СПС «Консультант Плюс».
5. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации: федер. закон от 14 ноября 2002 г. № 138-ФЗ [Электронный ресурс] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2002. – № 46. – Ст. 4532. – (в ред. от 03 апреля 2018 г.) – СПС «Консультант Плюс».
6. Кодекс административного производства Российской Федерации: федер. закон от 08 марта 2015 г. № 21-ФЗ [Электронный ресурс] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2015. – № 10. – Ст. 1391. – (в ред. от 28 дек. 2017 г.) – СПС «Консультант Плюс».
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс] // Собр.

законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824. – (в ред. от 19 февраля 2018 г.) – СПС «Консультант Плюс».

8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): федер. закон от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ [Электронный ресурс] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2000. – № 32. – Ст. 3340. – (в ред. от 01 мая 2018 г.) – СПС «Консультант Плюс».

9. Трудовой кодекс Российской Федерации: федер. закон от 30 декабря 2001 г. № 197-ФЗ [Электронный ресурс] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2002. – № 1. – Ст. 3. – (в ред. от 05 мая 2018 г.) – СПС «Консультант Плюс».

10. О Центральном банке Российской Федерации (Банке России) - федер. закон от 10 июля 2002 № 86-ФЗ « [Электронный ресурс] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2002. – № 28. – Ст. 2790. – (в ред. от 18 марта 2018 г.) – СПС «Консультант Плюс».

11. Указание Банка России от 07 ноября 2013 № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов» [Электронный ресурс] // Вестник Банка России – 2014. – № 45. – СПС «Консультант Плюс».

1.2. Акты Конституционного Суда Российской Федерации

12. Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

13. Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П «По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества «Флот Новороссийского морского торгового порта» [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

14. Определение Конституционного Суда РФ от 27.02.2018 № 529-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества "Архангельская ремонтно-эксплуатационная база флота» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

15. Определение Конституционного Суда РФ от 19.12.2017 № 3055-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы публичного акционерного общества «Научно-производственная корпорация «Иркут» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 3 пункта 2 статьи 389 и абзацем пятым подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации, а также статьями 129 и 260 Гражданского кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

16. Определение Конституционного Суда РФ от 19.12.2017 № 3054-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «МАТЕРИК» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем пятым подпункта 4 пункта 1 статьи 148 во взаимосвязи с подпунктом 5 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

17. Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 № 320-О-П «По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

18. Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138–О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

2. Материалы судебной практики

19. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

20. Определение Верховного Суда РФ от 21.11.2017 № 307-КГ17-17137 по делу № А56-10885/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

21. Определение Верховного Суда РФ от 21.11.2017 № 307-КГ17-17194 по делу № А56-10595/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

22. Определение Верховного Суда РФ от 07.11.2017 № 306-КГ17-15755 по делу № А55-15475/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

23. Определение Верховного Суда РФ от 21.02.2018 № 310-КГ17-23011 по делу № А64-6795/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

24. Определение Верховного Суда РФ от 21.02.2018 № 309-КГ17-23025 по делу № А76-31252/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

25. Определение Верховного Суда РФ от 21.02.2018 № 305-КГ17-23005 по делу № А40-223089/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

26. Определение Верховного Суда РФ от 12.02.2018 № 305-КГ17-22129 по делу № А41-7343/2017 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

27. Определение Верховного Суда РФ от 29.01.2018 № 303-КГ17-21171 по делу № А51-15021/2015 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

28. Определение Верховного Суда РФ от 15.01.2018 № 335-ПЭК17 по делу № А14-350/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

29. Определение Верховного Суда РФ от 24.03.2017 № 305-КГ17-1496 по делу № А41-18711/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

30. Определение Верховного Суда РФ от 26.09.2017 № 305-КГ17-6981 по делу № А41-12803/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

31. Определение Верховного Суда РФ от 28.03.2018 № 305-КГ18-1803 по делу № А40-22700/2017 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

32. Определение Верховного Суда РФ от 14.03.2018 № 305-КГ17-20015 по делу № А40-67430/2017 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
33. Определение Верховного Суда РФ от 13.02.2018 № 305-КГ17-22602 по делу № А40-129999/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
34. Определение Верховного Суда РФ от 06.02.2018 № 305-КГ17-23490 по делу № А41-17088/2017 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
35. Определение Верховного Суда РФ от 30.01.2018 № 305-КГ17-21344 по делу № А40-130012/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
36. Определение Верховного Суда РФ от 01.12.2017 № 308-КГ17-17570 по делу № А32-32563/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
37. Определение Верховного Суда РФ от 06.10.2017 № 305-КГ17-13953 по делу № А40-197196/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
38. Определение Верховного Суда РФ от 05.12.2016 № 305-КГ16-15730 по делу № А40-189901/2015 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
39. Определение Верховного Суда РФ от 31.07.2017 № 305-КГ17-9501 по делу № А41-27011/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
40. Определение Верховного Суда РФ от 02.02.2018 № 305-КГ17-21909 по делу № А41-32519/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
41. Определение Верховного Суда РФ от 16.04.2018 № 303-КГ18-3175 по делу № А04-2020/2017 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
42. Определение Верховного Суда РФ от 26.10.2017 № 305–КГ17–9814 по делу № А40–178063/2015 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
43. Определение Верховного Суда РФ от 27.12.2017 № 302–КГ17–19438 по делу № А33–29121/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

44. Определение Верховного Суда РФ от 30.08.2017 № 305–КГ17–11133 по делу № А40–154230/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

45. Определение Верховного Суда РФ от 14.12.2017 № 304–КГ17–18401 по делу № А70–12809/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

46. Определение Верховного Суда РФ от 20.10.2017 № 304–КГ17–14658 по делу № А70–11769/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

47. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 18.12.2017 № Ф05–17597/2017 по делу № А41–82599/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

48. Определение Верховного Суда РФ от 27.11.2017 № 307–КГ17–12461 по делу № А56–42572/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

49. Определение Верховного Суда РФ от 27.01.2017 № 301–КГ16–19354 по делу № А43–5421/2015 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

50. Определение Верховного Суда РФ от 19.02.2018 № 306–КГ17–22669 по делу № А65–559/2017 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

51. Определение Верховного Суда РФ от 03.08.2017 № 305–КГ17–9535 по делу № А40–66317/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

52. Определение Верховного Суда РФ от 15.12.2017 № 309–КГ17–18539 по делу № А07–17479/2015 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

53. Определение Верховного Суда РФ от 14.12.2017 № 308–КГ17–18434 по делу № А20–3272/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

54. Кассационное определение Верховного Суда РФ от 30.08.2017 № 5–КГ17–99 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
55. Определение Верховного Суда РФ от 31.07.2017 № 305–КГ17–9501 по делу № А41–27011/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
56. Определение Верховного Суда РФ от 26.09.2017 № 305–КГ17–6981 по делу № А41–12803/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
57. Определение Верховного Суда РФ от 12.05.2017 № 305–КГ17–5448 по делу № А40–196053/2015 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
58. Определение Верховного Суда РФ от 06.02.2018 № 305–КГ17–23490 по делу № А41–17088/2017 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
59. Определение Верховного Суда РФ от 16.06.2017 № 307–КГ16–19781 по делу № А42–7562/2015 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
60. Определение Верховного Суда РФ от 26.04.2017 № 305–КГ16–19115 по делу № А40–63455/2015 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
61. Определение Верховного Суда РФ от 28.03.2017 № 305–КГ16–16457 по делу № А40–7941/2015. [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
62. Определение Верховного Суда РФ от 27.03.2017 № 305–КГ16–18369 по делу № А40–213762/2014 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
63. Определение Верховного Суда РФ от 17.03.2017 № 305–КГ16–17247 по делу № А40–186959/2015 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
64. Определение Верховного Суда РФ от 23.09.2016 № 305–КГ16–5939 по делу № А40–94960/2015 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
65. Определении Верховного Суда РФ от 12.05.2017 № 305–КГ17–5448 по делу № А40–196053/2015 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

66. Определение Верховного Суда РФ от 31.07.2017 № 305–КГ17–9501 по делу № А41–27011/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
67. Определение Верховного Суда РФ от 14.02.2018 № 306-КГ17-22570 по делу № А65-706/2017 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
68. Определение Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961 по делу № А27-25564/2015 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
69. Определение Верховного Суда РФ от 06.02.2018 № 305–КГ17–23490 по делу № А41–17088/2017 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
70. Определение Верховного Суда РФ от 20.02.2018 № 305–КГ17–15790 по делу № А40–171348/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
71. Определение Верховного Суда РФ от 12.01.2018 № 304–КГ17–20275 по делу № А75–16209/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
72. Определение Верховного Суда РФ от 20.12.2017 № 305–КГ17–12841 по делу № А40–194155/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».
73. Определение Верховного Суда РФ от 22.11.2017 № 305–КГ17–10287 по делу № А40–124026/2016 [Электронный ресурс] – СПС «Консультант Плюс».

3. Специальная литература

3.1. Книги, диссертации и авторефераты диссертаций

74. Авдюков, М. Т. Советский гражданский процесс : Допущено Министерством высшего и среднего специального образования СССР в качестве учебника для студентов юридических институтов и факультетов / М. Т. Авдюков, Д. Д. Аверин, С. В. Аносова [и др.]; под ред. А. А. Добровольского, А. Ф. Клеймана. – М. : Изд-во МГУ, 1970. – 440 с.

75. Алексеев А.А. Принципы гражданского права и их реализация: монография/ А. А. Алексеев и др. ; под ред. Т. П. Подшивалова, Г. С. Демидовой. – Науч. изд. – М. : Проспект, 2017. – 352с.
76. Афанасьев, В. С. Теория права и государства : Учебник для юридических вузов / В. С. Афанасьев, А. Г. Братко, В. Н. Бутылин [и др.]; Под ред. В. В. Лазарева. – учеб. изд. –М. : Новый юрист, 1997. –432 с.
77. Байтин, М. И. Теория государства и права : Курс лекций / М. И. Байтин, Ф. А. Григорьев, И. М. Зайцев [и др.]; Под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. – учеб. изд. – М. :Юристъ, 1999. – 672 с.
78. Барак, А. Судейское усмотрение / А. Барак / Науч. ред. В. А. Кикоть, Б. А. Страшун, – М. : Норма, 1999. –364 с.
79. Баулин, О. В. Бремя доказывания при разбирательстве гражданских дел / О. В. Баулин. – науч. изд. –М. : Городец, 2004. –272 с.
80. Брагинский, М. И., Витрянский, В. В. Договорное право. Договоры о займе, банковском кредите и факторинге. Договоры, направленные на создание коллективных образований: в 5 томах / М.И. Брагинский. В. В. Витрянский. – М.: Статут, 2006. – Т. 1. 736 с. // СПС «Консультант Плюс».
81. Варламова, Н. В. Проблемы общей теории права и государства : Учебник для юридических вузов /Н. В. Варламова, В. В. Лазарев, В. В. Лапаева [и др.]; под общ. ред В. С. Нерсисянца. – М.: Норма–Инфра–М, 2001. – 813 с.
82. Васьковский, Е.В. Учебник гражданского процесс. Васьковский. – М., 1917.
83. Гольмстен, А. Х. Учебник русского гражданского судопроизводства / А. Х. Гольмстен. –5–е изд., испр. и доп. – С.-Петербург : Типография М. Меркушева, 1913. – 411 с.
84. Горский, Г. Ф. Проблемы доказательств в советском уголовном процессе /Г. Ф. Горский, Л. Д. Кокорев, П. С. Элькинд. –Воронеж: Изд-во Воронежского ун-та, 1978. – 303 с.

85. Гурвич, М. А. Лекции по советскому гражданскому процессу М. А. Гурвич /Под ред. В. Н. Бельдюгина; Всесоюзный юридический заочный институт. Каф. гражданского процесса. – М., 1950. – 199 с.

86. Дегтярев, С. Л. Справочник по доказыванию в гражданском судопроизводстве / С.Л. Дегтярев, В.М. Жуйков, А.В. Закарлюка [и др.]; под ред. И.В. Решетниковой. – 5–е изд., доп. и перераб. – М.: Норма, Инфра–М, 2011. – 496 с. // СПС «Консультант Плюс».

87. Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография А. В. Демин. – М.: Статут, 2015. – 368 с. // СПС «Консультант Плюс».

88. Демкина, А. В. Преддоговорные отношения в российском гражданском праве : новеллы Гражданского кодекса Российской Федерации/ Федеральное Собрание РФ, Государственная Дума ; А. В. Демкина. – М.: Издание Государственной Думы, 2015. – 128 с.

89. Дождев, Д. В. Римское частное право :Учебник для вузов / Д. В. Дождев; под ред. В. С. Нерсисянца. – М. :ИНФРА–М – НОРМА, 1996. – 686 с.

90. Каранина, Н. С. Правовые презумпции в теории права и российском законодательстве : автореф. дис. канд. юр. наук. / Н. С. Каранина; науч. рук. О. А. Гаврилов; Институт государства и права РАН. – М., 2006. – 28 с.

91. Клейнман, А. Ф. Основные вопросы теории доказательств в советском гражданском процессе / А. Ф. Клейнман; отв. ред. М. А. Гурвич; –М.; Л.: Изд–во АН СССР, 1950. – 72 с.

92. Курылев, С. В. 1919–1968 Избранные труды /С. В. Курылев. –Минск: редакция журнала «Промышленно–торговое право», 2012. – 607 с.

93. Леже, Р. Великие правовые системы современности: Сравнительно-правовой подход / Р. Леже ; пер. с фр. А. В. Грядова. –2-е изд., перераб., науч. – М.:Волтерс Клувер, 2010. –529 с.
94. Малышев, К. И. Курс Гражданского судопроизводства. Том первый / К. И. Малышев. –2-е изд., испр. и доп., – С.-Петербург: Типография М. М. Стасюлевича, 1876. – 444 с.
95. Марченко, М. Н. Теория государства и права : Курс лекций /М. Н. Марченко, А. В. Мицкевич, О. Э. Лейст и др. ; под ред. М. Н. Марченко ; Московский Государственный Университет им. М. В. Ломоносова. –2-е изд., перераб. и доп. – М.:Зерцало, 1996. – 475 с.
96. Нагорная, Э. Н. Бремя доказывания в налоговых спорах /Э. Н. Нагорная. – М.: Юстицинформ; Издательский дом "Илюни", 2006. – 528 с.
97. Перетерский И. С. Дигесты Юстиниана :Избранные фрагменты / Академия наук СССР. Институт государства и права ; Пер. с лат. и прим. И. С. Перетерского ; Ред. кол. : Е. А. Скрипилев (отв. ред.) и др. –М.: Наука, 1984. – 456 с.
98. Плюхина, М. А. Доказывание в судебной практике по гражданским делам: Учебн.–практ. пособие для студентов и молодых юристов / М. А. Плюхина, И. В. Решетникова /Гуманитарный университет. –учеб. изд. – Екатеринбург: Изд-во Гуманитарного университета, 1997. – 248 с.
99. Познер, Р. А. Экономический анализ права. Том 1 /Р. А. Познер ; Пер. с англ. под ред. В. Л. Тамбовцева ; Пер. с англ. А. А. Фофонова. –СПб.: Экономическая школа, 2004. – 524 с.
100. Поляков, А. В. Общая теория права: учебник / А. В. Поляков, Е. В. Тимошина ; Санкт-Петербургский государственный университет Юридический факультет. – Учеб. изд. - СПб. :Издательский Дом С.-Петерб. гос. ун-та, 2005. – 472 с.

101. Решетникова, И. В. Курс доказательственного права в российском гражданском судопроизводстве. – М.:Норма–Инфра-М, 2000. – 288 с.
102. Сахнова, Т. В. Курс гражданского процесса :Теоретические начала и основные институты / Т. В. Сахнова. –М. :Волтерс Клувер, 2008. – 676 с.
103. Треушников, М. К. Судебные доказательства / М. К. Треушников /Моск. гос. ун–т им. М. В. Ломоносова, Юрид. фак. –М.: "Городец", 1997. – 318 с.
104. Тютин, Д. В. Налоговое право: курс лекций / Д. В. Тютин. 2017// СПС «Консультант Плюс».
105. Фокина, М. А. Теория и практика судебного доказывания в состязательном гражданском судопроизводстве : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / М. А. Фокина; Санкт–Петербургский университет. – СПб., 2000. – 51 с.
106. Цветков, И. В. Налогоплательщик в судебном процессе : практическое пособие по судебной защите / И. В. Цветков. –2–е изд., перераб. и доп. – М. :Волтерс Клувер, 2004. – 208 с.
107. Черданцев, А. Ф. Логико–языковые феномены в юриспруденции: монография /А. Ф. Черданцев. –М.: Норма –Инфра-М, 2015. – 320 с.
108. Шершеневич, Г. Ф. Философия права. Том 1, Часть теоретическая: Общая теория права : [В четырех выпусках].–М.: Издание бр. Башмаковых, 1910 – 1912. Выпуск третий. –1912. –513 с.
109. Щекин, Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве : учебное пособие / Д. М. Щекин ; под ред. С. Г. Пепеляева; Академический правовой университет. – М.:МЗ Пресс, 2002. –252 с.
110. Энгельман, И. Е. Учебник русского гражданского судопроизводства / И. Е. Энгельман. – 2–е изд., испр. и доп. – Юрьев: В комиссии у И. Г. Крюгера, 1904. – 458 с.
111. Юдельсон, К. С. Судебные доказательства и практика их использования в советском гражданском процессе К. С. Юдельсон. –М. : Госюриздат, 1956. – 251 с.

112. Яблочков, Т. М. Учебник русского гражданского судопроизводства / Т. М. Яблочков. – 2-е изд., доп., конвалют. Ярославль: Книгоиздательство И. К. Гассанова, 1912. – 326 с.

Статьи

113. Антонов, В. Ф. Принцип добросовестности в современном гражданском праве: теоретический аспект/ В. Ф. Антонов. // Законодательство и экономика. – 2016. – № 1. – С. 20 – 24.

114. Бабаев, В. К. Презумпции законные и фактические // В. К. Бабаев. Сборник аспирантских работ. Выпуск 8. – Свердловск, 1969. – С. 54 – 57.

115. Бациев, В. В. Чувство права / В. В. Бациев; интервьюер М. Завязочникова //Налоговед. – 2015. – № 1. – С. 9 – 27.

116. Белов, В. А. Момент расчета: теория и практика / В. А. Белов [Электронный ресурс] // Право и экономика. – 2017. – № 1. – СПС «Консультант Плюс».

117. Богданова, Е. Е. Принцип добросовестности: соотношение правовых и нравственных аспектов / Е. Е. Богданова // Lex Russica. – 2016. – №1. – С. 178 – 182

118. Борисова, Л. В. О реализации нравственно–правовых принципов разумности, справедливости и добросовестности в договорных отношениях в свете новых изменений в ГК России / Л. В. Борисова //Законы России. Опыт. Анализ. Практика. – 2016. – № 1. – С. 13 – 17.

119. Бородкин. В. Г. Гражданско–правовое регулирование корпоративного договора в российском праве: монография / В. Г. Бородкин [Электронный ресурс] – М.: Юстицинформ, 2017. – СПС «Консультант Плюс».

120. Будылин, С. Л. Внутреннее убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом / С. Л. Будылин [Электронный ресурс] // Вестник ВАС РФ. – 2014. – № 3. – СПС «Консультант Плюс».
121. Бычков, А. И. Проведение расчетных операций: способы, специфика и риски / А. И. Бычков [Электронный ресурс]. – М.: Инфотропик Медиа. – СПС «Консультант Плюс».
122. Веденеев, Е. Ю. Роль презумпций в гражданском праве, арбитражном и гражданском судопроизводстве. Е. Ю. Веденеев // Государство и право. – 1998. – № 2. – С. 43 – 49.
123. Визентин, М. Борьба с уклонением от уплаты налогов и соблюдение прав налогоплательщиков : европейский опыт достижения баланса/ М. Визентин // Налоговед. – 2012. – № 8. – С. 75 – 81.
124. Гурвич, М. А. Является ли доказывание юридической обязанностью? / М. А. Гурвич // Советская юстиция. – 1975. – № 5.
125. Емельянов, В. И. Разумность, добросовестность, незлоупотребление гражданскими правами / В. И. Емельянов [Электронный ресурс]. – М., 2009 . – СПС «Гарант».
126. Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография. –М.: РАП, Эксмо, 2008. – 160 с.
127. Земцова, В. И. Презумпции и преюдиции как юридические правила доказывания в налоговых спорах / В. И. Земцова // Право и экономика. – 2004. – № 9. – С. 73 – 75.
128. Карасева, М. В. Презумпции в налоговом законодательстве России как принципиальные позиции налогового консультирования /М. В. Карасева // Налоговое консультирование в Узбекистане. – Ташкент: Агентство "Консаудитинформ", 2003. – С. 48 – 56.
129. Крашенинников, Е. А. Санкции в гражданско–процессуальном праве / Е. А. Крашенинников // Вестн. Лен. Ун-та. Экономика. Философия. Право. – вып 4. 1984.

130. Лебедев, И. А. Доказывание в налоговом споре: теория и судебная практика / И. А. Лебедев // Ваш налоговый адвокат. –2006. – № 5. – С. 33 – 40.

131. Морозов, А. С. «Презумпция добросовестности налогоплательщика» – фикция налогового права / А. С. Морозов // Законодательство. – 2002. – № 2. – С. 40 – 42.

132. Новиков, В. Стал бы он оборачиваться? / В. Новиков [Электронный ресурс] // Конкуренция и право. –2011. – №3. – СПС «Консультант Плюс».

133. Овдиенко, Е. Б. Оценочная категория добросовестности в гражданском праве / Е. Б. Овдиенко // Конкурентное право. – 2017. – № 1. – С. 17 – 19.

134. Петрова, Г.Н. Санкции в судебном праве / Н. Г. Петрова [Электронный ресурс]. – М: Наука. 1996. – СПС «Консультант Плюс».

135. Решетникова, И. В. Презумпция добросовестности в арбитражном процессе / И. В. Решетникова //Закон. –2017. – № 9. – С. 120 – 127.

136. Сергеев, А. П. Презумпция правомерности фактического владения с точки зрения значения и видов презумпций в советском праве / А. П. Сергеев // Правосубъектность по гражданскому и хозяйственному праву. –Л., 1983. – С. 122–134.

137. Сидорова, А. В. Правовые презумпции в налоговом праве / А. В. Сидорова [Электронный ресурс] //Закон и право. –2007. – № 8. – СПС «Консультант Плюс».

138. Скловский, К. И. Толкование добросовестности как обязанность суда / К. И. Скловский // Закон. –2017. – № 1. – С. 106 – 109.

139. Смирнов, Д. А. Правовые презумпции принципы налогового права как средства ограничения негативного усмотрения в налоговом правоприменении / Д. А. Смирнов // Современное право. –№ 9. –2010. – С. 128– 131.

140. Смольников, Д. И. Мифы о стандартах доказывания / Д. И. Смольников [Электронный ресурс] // Закон. – 2015. – № 12. – СПС «Консультант Плюс».

141. Сулейманов, М. К. Применение принципа добросовестности в отраслях частного и публичного права / М. К. Сулейманов // Право и государство. – 2015. – № 2 (67). – С. 31–38.

142. Тарасенкова, А. Н. Документы и факты: получить и подтвердить / А. Н. Тарасенкова. – М.: Редакция "Российской газеты", – 2017. – Вып. 9. – СПС «Консультант Плюс».

143. Утка, В. Доказывание при налоговых спорах / В. Утка // Хозяйство и право. – 1999. – № 10. – С. 47–51.

144. Филимонова, И. В. Юридические фикции в древних правовых системах / И. В. Филимонова // История государства и права. – 2015. – № 14. – С. 61 – 64.